

منشورات كلية المحاسبة - غريان

المحاسبة

في المنشآت الخدمية

الفنادق

منشآت المهن الحرة

الهيئات غير التجارية

شركات النقل البحري

أ. الهادي محمد السحيري

د. صادق حامد مصطفى

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
جامعة الجبل الغربي



محمّد يوسف اللوميني



هاسن إبراهيم الموشى

مناح للتحميل ضمن مجموعة كبيرة من المطبوعات من صفحة
مكتبتي الخاصة
على موقع ارشيف الانترنت
الرابط

https://archive.org/details/@hassan_ibrahem

المحاسبة

فى المنشآت الخدمية

الفنادق - منشآت المهن الحرة

الهينات غير التجارية - شركات النقل البحرى



منشورات كلية المحاسبة - غريان

المحاسبة

فى المنشآت الخدمية

الفنادق - منشآت المهن الحرة
الهيئات غير التجارية - شركات النقل البحرى

تأليف

أ. الهادى محمد السحيرى

كلية المحاسبة - غريان

جامعة الجبل الغربى

د. صادق حامد مصطفى

كلية التجارة - جامعة القاهرة

والمعار حاليا بكلية المحاسبة - غريان

جامعة الجبل الغربى

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة الجبل الغربى

هنا يوسف اللواتي

متاح للتحميل ضمن مجموعة كبيرة من المطبوعات من صفحة
مكتبتي الخاصة
على موقع ارشيف الانترنت
الرابط

https://archive.org/details/@hassan_ibrahem

حقوق النشر

الطبعة الأولى : حقوق التأليف والطبع والنشر © 1992 جميع الحقوق محفوظة لـ :

كلية المحاسبة - غريان - ص. ب 64735

الجامعة العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

لايجوز استنساخ أى جزء من هذا الكتاب سواء بالطبع او التصوير او التسجيل او أى نحو آخر إلا بعد

الحصول على موافق كتابية مقدما من كلية المحاسبة - غريان

محمد يوسف اللواتي

بسم الله الرحمن الرحيم
ربنا آتتنا من لدنك رحمة وهبنا لنا من أمرنا رشدا
صدق الله العظيم

مقدمة

أدى تعدد وتنوع المنشآت ذات الطبيعة الخاصة كال فنادق ومنشآت المهن الحرة والهيئات غير التجارية والنوادي وشركات النقل البحرية، إلى ظهور مشكلات محاسبية تختلف من منشأة لأخرى، كما تختلف عن تلك المشكلات المتعلقة بالمنشآت الصناعية والتجارية ويرجع ذلك إلى أن المنشآت الخدمية تباع خدمات للجمهور أو تقدم خدمات للأعضاء، كما هو الحال في الهيئات الاجتماعية كالجمعيات والنوادي. بينما تقوم المنشآت التجارية والصناعية ببيع سلع أو منتجات تامة الصنع، ولم يعد يقتصر الهدف من تصميم النظم المحاسبية على قياس النتائج النهائية للعمليات التي تؤديها المنشأة، إنما يهدف أيضا إلى توفير المعلومات التفصيلية المتعلقة بالعمليات التي يؤديها كل قسم من الأقسام المختلفة بالمنشأة، وتقديم هذه المعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة وفقا لاحتياجات كل منها وتبعا لطبيعة القرارات التي تتخذها.

وظهرت محاسبة المنشآت المتخصصة أو ما يطلق عليه «المحاسبة الخاصة» لدراسة ومعالجة المشكلات التي تقتضيها طبيعة ونوعية عمليات كل منشأة وتحوي محاسبة المنشآت المتخصصة - من بين ما تحويه - محاسبة المنشآت الخدمية، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التي تتطلبها ظروف العمل في المنشآت ذات الطابع الخدمي، فبدلا من أن تكون المنشأة صناعية أو تجارية، تكون لغرض توفير خدمة الإقامة المؤقتة بالفنادق والخدمات المكملة لها، أو لغرض تقديم خدمات مهنية مختلفة مثل الحمامة والطب والهندسة والمحاسبة والمراجعة وغيرها، كما قد تكون المنشأة الخدمية جمعية اجتماعية أو علمية أو ناديا رياضيا أو نقابة وذلك من أجل تقديم خدمات متنوعة للأعضاء بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة. وهذا ما يدعو إلى ضرورة وجود مؤلف يتناول المشكلات المحاسبية في المنشآت الخدمية. ولا جدال في أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق على جميع المنشآت بصفة عامة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، ولكن الطبيعة الخاصة للمنشآت الخدمية تنعكس بالضرورة على الأساليب والإجراءات المحاسبية المتبعة فضلا عن وجود بعض الاستثناءات والمعالجات المحاسبية

الخاصة. فالمنشآت الخدمية تختلف فيما بينها من نواح عديدة كالملكية وحجم رأس المال وأهمية العنصر البشرى وطبيعة الخدمة المقدمة، مما يتطلب ضرورة دراسة طبيعة الخدمات التى تؤديها المنشأة وخصائصها نظراً لانعكاس ذلك على تصميم النظام المحاسبى من مستندات ودورات مستندية ودفاتر وسجلات وقوائم وتقارير مالية، ومن ثم على الإجراءات التطبيقية للمحاسبة.

وما يهمنا فى مجال هذا المؤلف هو دراسة وتصميم النظم المحاسبية التى تتمشى والأهداف الخاصة بالأنشطة التى تزاولها المنشآت الخدمية، وعلى ذلك يتضمن إطار هذا الكتاب دراسة المحاسبة فى صناعة الفنادق وذلك لما لها من أهمية حيوية فى عالمنا المعاصر، ودراسة المحاسبة فى منشآت المهن الحرة، نظراً لانتشار هذا النوع من النشاط فى المجتمعات المختلفة، والمحاسبة فى الهيئات غير التجارية (الاجتماعية)، والتى تختلف أهدافها عن أهداف المنشآت الخدمية الأخرى، مما تترك أثراً واضحاً على القوائم المالية وأسلوب إعدادها، ونختتم هذا الإطار بدراسة المحاسبة فى شركات النقل البحرى، لما لها من أهمية بالغة على مستوى الاقتصاد القومى.

تنظيم محتويات الكتب

ينقسم هذا الكتاب إلى أربعة أجزاء رئيسية

الجزء الأول: يشتمل على ثلاثة فصول تغطى فى مجملها المحاسبة فى صناعة الفنادق. ويعرض الفصل الأول صناعة الفنادق وخصائصها، من حيث طبيعة الخدمات الفندقية وخصائص هذه الخدمات، كما يتناول بالشرح أنواع الفنادق والهيكل التنظيمى للفندق، ويختص الفصل الثانى بدراسة النظام المحاسبى فى الفنادق من حيث المستندات والدورات المستندية والمجموعة الدفترية ودليل الحسابات. كما يتناول الفصل الثالث دراسة تفصيلية وافية للقوائم المالية فى صناعة الفنادق، والتى تضم قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل كالغرف والطعام والمشروبات والهاتف والمغسلة وغيرها، وكذلك يتناول كيفية تقييم الأداء بقسم الغرف، وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية كالإدارة العامة والتسويق والصيانة والطاقة والموارد البشرية وغيرها. كما يتناول هذا الفصل القوائم المالية العامة للفندق، حيث تشمل قائمة الدخل حسب الأقسام وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز

المالى والإيضاحات المكملة لها وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدى، ويختتم هذا الفصل بتقديم حالة عملية شاملة لأحد الفنادق.

الجزء الثانى: ويشتمل على ثلاثة فصول تتناول فى مجموعها المحاسبة فى منشآت المهن الحرة، حيث يعرض الفصل الأول ماهية المهن الحرة وخصائصها والفرق بينها وبين المنشآت التجارية، وانعكاس ذلك على النظام المحاسبى. ويتناول الفصل الثانى بالشرح المعالجة المحاسبية للعمليات والمشكلات التى تنفرد بها هذه المنشآت مثل المبالغ المودعة من العملاء كإمانة طرف هذه المنشآت والمدفوعات نيابة عن العملاء والأتعاب والخدمات غير التامة. هذا ويتناول الفصل الثالث القواعد التى تتبع فى قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت ومركزها المالى، بالإضافة إلى أمثلة تطبيقية عن كيفية إعداد القوائم المالية فى منشآت المهن الحرة فى ظل اتباع هذه القواعد.

الجزء الثالث: ويضم أيضا ثلاثة فصول تغطى فى مجملها المحاسبة فى الهيئات غير التجارية (الاجتماعية)، والتى تمثل قطاعاً عريضاً فى المجتمع يؤدى خدمات متعددة ومتنوعة. ويختص الفصل الأول بإبراز أهمية النظام المحاسبى فى هذه الهيئات كأداة رقابية فعالة لحماية أموال وموجودات هذه الهيئات فضلاً عن قياس نتيجة أعمالها وتصوير مركزها المالى، وبإيضاح المجموعة الدفترية المناسبة لهذه الهيئات. ويعرض الفصل الثانى المعالجات المحاسبية لعناصر الإيرادات والمصروفات فى هذه الهيئات. كما يناقش الفصل الثالث مفهوم حساب الفائض المجمع وحساب الفائض الخاص وملخص المقبوضات والمدفوعات وكذلك يشرح كيفية قياس نتائج أعمال الهيئات الاجتماعية وتصوير المركز المالى فى نهاية الفترة المحاسبية، كل ذلك من خلال أمثلة وحالات تطبيقية متنوعة.

الجزء الرابع: يشتمل على ثلاثة فصول مختصرة لإعطاء نبذة عن المحاسبة فى صناعة النقل البحرى، حيث يعرض الفصل الأول خصائص صناعة النقل البحرى ومقومات نجاحها وأنواع السفن وأنواع الشركات العاملة فى هذه الصناعة، بالإضافة إلى الهيكل التنظيمى لشركات النقل البحرى، ومميزات وأهداف النظام المحاسبى فى هذه الشركات. بينما يتناول الفصل الثانى المعالجة المحاسبية لعناصر الإيرادات التى تحققها شركات النقل البحرى نتيجة قيام سفنها برحلات بحرية مختلفة، وعناصر المصروفات والأعباء الثابتة المتعلقة بهذه الرحلات.

هذا ويعرض الفصل الثالث كيفية قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى بالإضافة إلى إيضاح المعالجة المحاسبية لإيرادات ومصروفات الرحلات غير التامة (غير المكتملة) فى نهاية الفترة المحاسبية.

هذا، ومن أجل سهولة تحصيل واكتساب المعارف المحاسبية فى مجال هذا الكتاب، فقد راعينا فى إعدادة مجموعة من الاعتبارات تتمثل فيما يلى:

- 1- تزويد القارئ بالأهداف التعليمية فى بداية كل فصل.
- 2- استخدام الأشكال والنماذج والأمثلة التطبيقية كلما أمكن.
- 3- عرض ملخص بالافكار الرئيسية فى نهاية كل جزء أو فصل كلما دعت الضرورة إلى ذلك.
- 4- تقديم أسئلة للمناقشة وتمارين وحالات تطبيقية متفاوتة فى درجة الصعوبة والشمول فى نهاية كل جزء.

ونسأل الله أن نكون قد وفقنا بهذا الكتاب فى تقديم مادة علمية نافعة وجديدة لمكتبة المحاسبة العربية، كما يسرنا أن نتلقى التصويبات والتعليقات والانتقادات البناءة والهادفة إلى خدمة العلم، والله ولى التوفيق.

غريان 1992/6/18

تقديم

نتناول بادئ ذي بدء تحديد طبيعة الخدمات بصفة عامة وأهميتها، بالإضافة إلى تحديد أنواع الخدمات التي تقدمها المنشآت موضع الدراسة في هذا المؤلف.

أولاً : طبيعة الخدمات بصفة عامة وأهميتها

لقد زادت أهمية الخدمات نتيجة زيادة الإنفاق عليها على مستوى المجتمع ككل، وعلى مستوى الفرد، وكذلك ظهور السوق الخاص بها نتيجة الثورة الخدمية التي تبعت الثورة الصناعية، بمعنى تطور المجتمع من عصر الزراعة إلى عصر الصناعة ثم إلى عصر الخدمات خصوصاً في الدول المتقدمة. فعلى سبيل المثال تضاعفت النفقات على الخدمات في الولايات المتحدة الأمريكية، بينما نفقات الاستهلاك الكلية للفرد تتحرك ببطء نحو الزيادة، حيث بلغ نصيب الخدمات من انفاق المستهلك حوالي 40 ٪ من الدخل الشخصي، ومن المتوقع زيادة الطلب على الخدمات بدرجة أكبر من زيادة الطلب على المنتجات المادية الملموسة.

وفي هذا الصدد يصعب تحديد مفهوم الخدمات حيث إن هناك بعض الخدمات التي تقدم بمساعدة سلع مادية كخدمات النقل والترفيه، وهناك خدمات تقدم مستقلة بدون مساعدة السلع المادية مثل خدمات الاستشارات المحاسبية والإدارية والقانونية والطبية وغيرها.

وتختلف مشروعات الخدمات عن المشروعات الصناعية، حيث تعتبر الخدمة في مشروعات الخدمات هي الوحدة الأساسية التي يتم تسويقها، حيث تقوم المشروعات بتحويل عناصر ملموسة إلى منتجات غير ملموسة (خدمات) وهناك مشروعات تقدم سلعاً بحتة كالمشروعات التجارية والصناعية، ومشروعات تقدم خدمات بحتة كمشروعات المهن الحرة (الطبيب - المحامي - المراجع). ومشروعات تقدم تشكيلة من السلع والخدمات مثل الفنادق حيث يحصل النزيل على الإشباع من السلع والخدمات معاً. فتقدم الفنادق سلعاً في شكل أطعمة ومشروبات

وتقدم خدمات فى شكل خدمات الإقامة والخدمات المكملة الأخرى كالغسيل والهاتف والترفيه، وغيرها.

ثانيا : أنواع الخدمات

إن فهم طبيعة مشروعات الخدمات يتم من خلال التعرف على طبيعة الخدمة التى تقدمها هذه المشروعات، نظرا لانعكاس ذلك على النظام المحاسبى المناسب لها. ويمكن تقسيم الخدمات من حيث طبيعة تقديم الخدمة، وأنواع التجهيزات أو الأفراد التى تقدم الخدمة على النحو التالى:

1 - خدمات تعتمد على التجهيزات.

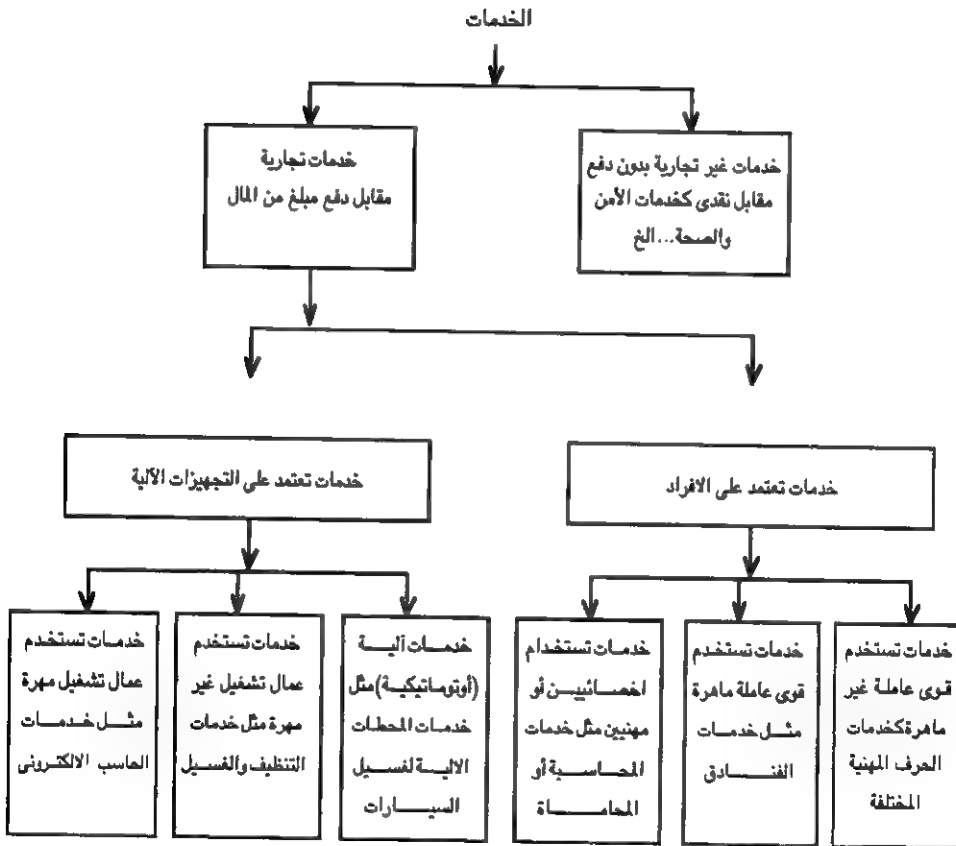
وتأخذ هذه الخدمات شكلا تدريجياً يبدأ من الخدمات كاملة الآلية مثل المحطات الآلية لغسيل السيارات، ثم الخدمات التى تعتمد على التجهيزات مع استخدام عمال تشغيل غير مهرة مثل خدمات الغسيل والتنظيف الجاف وخدمات الهاتف والبرق، وأخيرا خدمات تعتمد على التجهيزات الآلية مع استخدام عمال تشغيل مهرة مثل خدمات النقل البحرى والجوى، وخدمات الحاسب الالكترونى.

2 - خدمات تعتمد على الأفراد.

وتأخذ هذه الخدمات شكلاً تدريجياً أيضاً يبدأ من الخدمات التى تستخدم قوى عاملة غير ماهرة مثل خدمات الحراسة ثم خدمات تستخدم قوى عاملة ماهرة مثل الخدمات الفندقية، ثم خدمات تستخدم اخصائيين أو مهنيين مثل خدمات المراجعة والمحاسبة والمحاماة والهندسة وغيرها.

ويمكن أن تدرج مشروعات الخدمات بمقابل دفع قيمة الخدمة وهى جميع الخدمات سالفة الذكر فى هذا التقسيم. كما يمكن أن تنتقل هذه المشروعات من تقسيم لآخر، أو تجمع بين الشكلىن، فعلى سبيل المثال نجد أن الخدمات الفندقية تعتمد على العنصر البشرى أى أنها خدمات تعتمد على الأفراد، ولكن هذا لا يمنع من استخدام التجهيزات الآلية فى المطبخ، وأيضاً فى قسم الاستقبال باستخدام الحاسبات الآلية فى عملية الحجز، ومع ذلك فإن العنصر البشرى مازال أهم العوامل التى تحدد مدى نجاح هذه الصناعة.

وتجدر الإشارة إلى أن التقسيم السابق لا يشمل الخدمات التعليمية والخدمات الصحية والخدمات الحكومية باعتبارها خدمات غير تجارية (بدون مقابل أى بدون دفع مبلغ من المال كما هو الحال فى الخدمات التجارية التى يتضمنها التقسيم سالف الذكر) ويوضح الشكل (١) تصنيفات الخدمات.



الشكل (١) تصنيفات الخدمات

الجزء الأول

المحاسبة في صناعة الفنادق

الفصل الأول: صناعة الفنادق وخصائصها

الفصل الثاني: النظام المحاسبي في صناعة الفنادق

الفصل الثالث: قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في صناعة الفنادق

الفصل الأول

صناعة الفنادق وخصائصها

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

1 - التعرف على طبيعة الخدمات الفندقية وخصائصها

2 - التعرف على أنواع الفنادق

3 - التعرف على الهيكل التنظيمي في الفنادق

مقدمة

يعتبر قطاع الفنادق في عالمنا اليوم من أهم الإمكانيات اللازمة لنجاح نشاط السياحة ومصدرا هاما للنقد الأجنبي وبصفة خاصة للدول النامية وتعتبر الفنادق ونظمها وما تقدمه من خدمات مظهرا من المظاهر الحضارية للدولة، وتعبّر عن جانب من جوانب تقدم الدولة فلا جدال في أهمية قطاع الفنادق من الناحية السياحية سواء كانت سياحة داخلية أو خارجية، حيث لا تقتصر الموارد المالية من السياحة على ما ينفقه السائح من عملات أجنبية، بل تمتد إلى خلق صناعات أخرى من أهمها صناعة الفنادق. وقد كان من الطبيعي أن تتطور صناعة الفنادق وخدماتها مع تطور حركة انتقال الناس وسفرهم لأغراض العمل والتجارة والصناعة والدراسة والسياحة وغيرها، في عالمنا المعاصر وبصفة خاصة بعد التقدم الهائل في وسائل المواصلات والطيران. كما يقدم قطاع الفنادق خدمات للدولة في مجالات عديدة من أهمها الاقتصاد والدعاية، كل ذلك بشرط توافر الإدارة الجيدة والاستغلال الأمثل لهذا القطاع.

ولقد أدى ذلك إلى نشأة المعاهد والكلية الفندقية التي تتناول تدريس أصول الخدمات الفندقية وإدارة أقسام الفندق والنظم المحاسبية في هذا القطاع، والتي تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة ومتابعة أنشطة الفندق، بالإضافة إلى تمكين الإدارة من اتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت المناسب. ونؤكد في هذا الصدد على اعتماد نشاط الفنادق بالدرجة الأولى على العنصر البشري، نظرا لأنه نشاط خدمي أساساً، لذلك فإن نجاح الفندق يتوقف على كفاءة العنصر البشري الذي يتولى إدارة وتشغيل الفندق. وهذا بالطبع يرجع إلى كفاءة الإدارة وحسن اختيارها لهذا العنصر البشري والعمل على استمرار الرقابة والمتابعة لأدائهم فضلا عن إجراء الدورات التدريبية لهم من حين لآخر. ونتناول في هذا الفصل بالدراسة النقاط التالية:

1-1 طبيعة الخدمات الفندقية

1-2 خصائص الخدمات الفندقية

1-3 أنواع الفنادق

1-4 الهيكل التنظيمي في الفنادق

1-1-1 طبيعة الخدمات الفندقية

يعتبر الفندق من الأماكن الهامة والحساسة بالنسبة للسائح لأنه يتصل بالعاملين فيه اتصالا مباشرا ومستمرًا، علاوة على أنه المكان الذي يتوقع أن يجد فيه الراحة والخدمة بعد عودته من جولاته اليومية . ويتضح من تحليل مفهوم الفندق طبيعة ومكونات الخدمة الفندقية، حيث تتكون من العناصر الآتية:

1 - الإقامة (المبيت) 2 - الأطعمة والمشروبات

3 - الخدمات 4 - التسهيلات الأخرى

وهناك حقيقة علمية مؤداها أن نزيل اليوم لا يشتري فقط منتجات مادية ملموسة مثل الغرف والأطعمة والمشروبات بل يشتري منتجات غير ملموسة وهي الخدمات ومعها سمعة الفندق لإشباع حاجاته، وعلى ذلك يمكن تقسيم المنتج الفندقى إلى قسمين أساسيين هما: (١)

1 - منتجات ملموسة (سلع مادية) : مثل الغرف، الأطعمة، والمشروبات .

2 - منتجات غير ملموسة (خدمات) : مثل خدمات الغرف، والخدمات المصاحبة لتقديم الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات والخدمات المكملة الأخرى مثل خدمات الغسيل والكى، والترفيه (نادى، حمام سباحة، ملاعب) والاتصالات (بريد، هاتف، تليكس) والخدمات الثانوية الأخرى (مصارف، ومحلات تجارية لبيع الزهور، والهدايا، والكتب والأدوية، ومكاتب سياحية، ومكاتب لحجز تذاكر الطيران وغيرها).

(1) د. حليم حلمى رزق، مذكرات فى إدارة الفنادق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص 16

ويتضح مما سبق أن طبيعة العمل الفندقى هى تجارة خدمات حيث تقوم الفنادق بتأجير الغرف المؤثثة للنزلاء وتقديم خدمات الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات خلال مدة إقامتهم بالفندق، وأيضاً إضافة قيمة أخرى للنزلاء من خلال تقديم الخدمات المساعدة أو المكملة سائلة الذكر.

1-2 خصائص الخدمات الفندقية

تتميز الخدمات الفندقية عن غيرها من الخدمات والأنشطة التجارية والصناعية الأخرى بعدة خصائص ينبغى الإلمام بها قبل دراسة النظام المحاسبى الملائم للنشاط الفندقى، وفيما يلى شرح موجز لأهم هذه الخصائص:

- 1 - **إن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة:** ويؤثر ذلك على الفندق حيث يصعب نقلها أو تخزينها أو تغليفها أو عرضها قبل الشراء، وأيضاً يصعب تنميط الخدمات الفندقية فى جميع المرات التى تؤدى فيها نفس الخدمات، ولذلك تعتبر سمعة الفندق المعيار الهام للحكم على جودة الخدمة الفندقية، وهذا يعتمد بلا شك على الكلمة المنطوقة.
- 2 - **إن الخدمات الفندقية قابلة للفناء والتلف:** ويؤثر ذلك على الفندق حيث الغرف والأسرة التى لا تشغل أو تؤجر تعتبر بمثابة خسارة اقتصادية أو فرصة ضائعة على الفندق باعتبار أن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة يصعب إنتاجها وتخزينها قبل فترات الذروة للطلب، بمعنى أن الخدمات الفندقية منتج يفنى أو يتلف إذا لم يباع كل ليلة حيث لا يوجد منتج سريع التلف والفناء أكثر من حجرة الفندق فإذا لم تؤجر هذه الليلة فإنها لن تباع أبداً أو مرة ثانية.
- 3 - **موسمية الطلب على الخدمات الفندقية:** يتميز الطلب على الخدمات الفندقية بالموسمية أو بالطلب المتقلب وعدم ثبات المبيعات، حيث يكون الطلب كبيراً فى فترات الرواج ولا يستطيع الفندق توفير خدمات الإقامة للنزلاء، كما تكون الطاقة متعطلة ويتحمل الفندق التكاليف الثابتة العالية فى فترات الكساد.
- 4 - **تأثر الطلب على الخدمات الفندقية بظروف الحرب والسلام:** يزداد عدد السائحين نزلاء الفنادق فى حالة الاستقرار والسلام، ويقل فى سنوات الحروب وما بعدها كما حدث

في منطقة الشرق الأوسط في أعوام 1967، 1973، 1990. وهذا ينعكس على معدلات اشغال الفنادق حيث تزداد معدلات اشغال الفنادق في ظروف السلام والاستقرار وتقل في ظروف الحرب.

5 - إن الخدمات الفندقية تجمع بين نشاط الخدمات والنشاط التجاري: وإن كان طابع الخدمات هو الذي يغلب على طابع النشاط التجاري. فبينما نجد أن تأجير الغرف للنزلاء يعتبر من باب الخدمات، نجد أن مبيعات الأطعمة والمشروبات وغيرها يعتبر من باب النشاط التجاري، إلا أن النشاط البيعى في الفنادق يمتزج دائماً بعامل الخدمة. فمبيعات الأقسام التشغيلية (أقسام استغلال الفندق) لا تنصب فقط على السلع المادية التي تقدم للعملاء كأطباق الطعام أو المشروبات بأنواعها، وإنما ينصب أيضاً على الطريقة التي تقدم بها للعميل، وهنا يظهر لنا أهمية العنصر الإنساني في صناعة الفنادق سواء في خدمة النزلاء أو العملاء الذين يترددون على أقسام الفندق المتعددة، الأمر الذي يجعل صناعة الفنادق في الأصل صناعة خدمات.

6 - أهمية العنصر الإنساني في الخدمات الفندقية: إن نجاح الفندق في تحقيق الأرباح واكتساب شهرته يرجع إلى سمعة وكفاءة الأفراد الذين يعملون فيه. ومن حيث أن العنصر الإنساني هو العامل الهام من عوامل نجاح الفندق، لذا يجب على الإدارة اتخاذ بعض الإجراءات في هذا الخصوص من أهمها:

- الرقابة والمتابعة المستمرة لتصرفات العاملين بالإضافة إلى تحديد اختصاصات كل موظف بشكل دقيق وواضح، وتدريبهم التدريب الكافي.

- التحقق من كافة الشكاوى التي تقدم من قبل النزلاء واتخاذ الإجراءات اللازمة لتجنب تكرارها وبذلك تستطيع الإدارة أن تقضى على التصرفات السيئة التي قد تضر بسمعة الفندق وبالتالي فقدان عملائه للمنافسين.

- اتباع نظام العهدة بالنسبة لكافة الأنوات والمهمات المستخدمة في الغرف والأقسام المختلفة.

- اتباع نظام الجرد المفاجئ لتحديد النواقص والعجز وتحديد المسئول عنها.

7- ازدياد نسبة الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة عنه في الأصول المتداولة: فنجد أن رأس المال الثابت في الفندق ممثلاً في المباني والتجهيزات الآلية وغير الآلية وغيرها يمثل نسبة كبيرة، مقارنة برأس المال العامل الذي يتميز بسرعة دورانه وصغر حجمه فالمخزون السلعي من المواد الغذائية سريعة التلف يتم الاحتفاظ بكميات محدودة منها.

8- إعداد القوائم المالية وفقاً لحاسبة المنشآت ذات الأقسام: نظراً لأن طبيعة نشاط الفنادق يعتمد بالدرجة الأولى على تقديم خدمات الإقامة إلى جانب بعض الخدمات الأخرى المكملة وبعض الأنشطة التجارية، لذا فإنه لا بد وأن يتمشى النظام المحاسبي المصمم مع هذه الخاصية حتى يمكن معرفة نتيجة كل قسم على حدة ومن ثم الحكم على مدى كفاءة كل نوع من الأنشطة.

وعلى ذلك ينبغي مراعاة أن يمكن النظام المحاسبي من إعداد حسابات نتيجة لكل نشاط على حدة بشكل يماثل المتبع في المنشآت ذات الأقسام.

ونخلص من العرض السابق إلى ضرورة مراعاة بعض الاعتبارات المترتبة على طبيعة وخصائص الخدمات الفندقية ونحن بصدد تصميم النظام المحاسبي في هذا النشاط الحيوي: (1)

1- هناك درجة من عدم التأكد والمخاطرة بالنسبة لمستقبل حجم المبيعات في الفنادق والمثلة في الإيرادات الناتجة من تأجير الغرف والخدمات المصاحبة الأخرى.

2- عدم استقرار مبيعات الفنادق وعدم الاستغلال الكامل للطاقة الإيوائية لها في بعض الأوقات من العام، مما يؤدي إلى عدم استقرار في ربحية الفنادق، علاوة على عدم تغطية التكاليف الثابتة التي تتميز بارتفاع نسبتها.

3- ضرورة وجود رقابة فعالة على تكلفة عنصر العمل والتكاليف المباشرة الأخرى كتكاليف الطعام والمشروبات للتأكد من عدم وجود إسراف أو سوء استخدام.

4- إعداد تنبؤات دقيقة لنسب الأشغال على مدار العام حتى يمكن الوقوف على الطاقات غير المستغلة خلال الفترات القادمة.

(1) د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى - دراسات في محاسبة الفنادق، القاهرة، مكتبة عين شمس 1984، ص 20 - 24.

5- وضع سياسة سعرية تتناسب مع الفترات المختلفة وبصفة خاصة التى ترتفع فيها نسبة الطاقات غير المستغلة بالفندق، بحيث يمكن ترويج وتنمية أعمال الفندق من خلال التنسيق مع الجهات المسئولة لعقد المؤتمرات العلمية والمعارض واستضافة الأفواج السياحية، مع منح مسموحات وخصومات تشجيعية لهم.

1-3 - أنواع الفنادق

يمكن تقسيم الفنادق نوعياً بصفة عامة إلى سبعة أنواع نعرضها بإيجاز فيما يلى:

1 - **الفنادق السياحية:** تعد أكثر أنواع الفنادق انتشاراً، ومن أهم مزاياها أنها تقدم للنزيل ضيافة كاملة من إقامة وغذاء وترفيه وخدمات. ويجب أن يراعى عند إنشائها أن يكون موقعها جذاباً وسياحياً، بالإضافة إلى توافر الهدوء والمناظر الطبيعية الجميلة.

2 - **فنادق العبور Transit:** هذا النوع من الفنادق استمدعى وجوده متطلبات المدنية الحديثة، ويعتمد اعتماداً كلياً على حركة العبور المعتادة فى المنطقة التى يقع فيها، ولهذا ينتشر فى المدن التجارية الكبرى حيث تتلاقى عندها خطوط ومحطات السكك الحديدية الرئيسية والموانئ البحرية والجوية، وتنقسم إلى الفنادق الآتية:

أ - **فنادق ليلية (مبيت):** وهى عبارة عن غرف للنوم والخدمات الداخلية فقط.

ب - **فنادق نهارية (استراحات مؤقتة):** وهى عبارة عن غرف للراحة المؤقتة التى لاتتعدى عادة بضع ساعات، وقد تقدم هذه الفنادق وجبات خفيفة وتشمل فنادق العبور الأنواع التالية:

أ - **فنادق المطارات:** وتنشأ بالقرب من المطارات بقصد إيواء وإطعام المسافرين الذى يضطر بسبب ما إلى التوقف عن مواصلة رحلته.

ب - **فنادق السيارات: Motor-Car Hotels or Motels**

وهذا النوع المستحدث من فنادق العبور مخصص لأصحاب السيارات وعائلاتهم لتوفير متطلباتهم، ويقع بالقرب من الطرق الرئيسية خارج المدن

والذى يؤجر غرفا أو شققا للنزلاء، ويوفر تسهيلات أو أماكن لانتظار السيارات، وقد يكون موسميا أو دائما. ونشأ هذا النوع نتيجة ظهور اتجاه سياحة السيارات، ورغبة السائح فى السفر بسيارته والإقامة فى مثل هذه الفنادق. وقد انتشر هذا النوع انتشاراً واسعاً فى الولايات المتحدة لاتساع رقعتها وكثرة حركة السفر الطويل بين ولاياتها المختلفة.

جـ - بيوت الشباب: ويطلق عليها أحيانا فنادق الشباب، والغرض منها إيواء الشباب المحب للسفر والسياحة مقابل أجور زهيدة. وبعض هذه الفنادق لها صفة الدوام، فهي عبارة عن أبنية أنشئت خصيصا للغرض المذكور، والبعض الآخر موسمى، وهى التى تقام عادة فى المدارس أو الجامعات.

3 - فنادق الإقامة الدائمة: وهى تنتشر خاصة فى المراكز الصناعية والتجارية لإيواء الأفراد الذين يعملون فى تلك المناطق بعيدين عن أسرهم.

4 - الفنادق المؤقتة أو الموسمية: وهى تلك الفنادق التى توفر خدمة الإقامة والأطعمة والمشروبات وغيرها لمدة شهور معينة فى السنة كما هو الحال فى موسم الحج أو موسم الصيف أو الشتاء، وتبقى هذه الفنادق مفتوحة جزئيا بقية شهور السنة على أساس أن خسائر التشغيل أقل من خسائر إغلاق الفندق كلية.

5 - الفنادق الرياضية: تنشأ عادة فى جبال الألب فى أوروبا، وأغلب نزلائها وروادها من هواة أنواع الرياضة الشتوية الجبلية كالتسلق والتزحلق.

6 - الفنادق العلاجية : تختلف هذه الفنادق عن بعضها البعض وفقا للغرض الذى أقيمت من أجله، كأن يكون الفندق فى موقع ممتاز أو يكون مخصصا للعلاج الشمسى مثلا أو بواسطة المياه المعدنية أو الكبريتية.

7 - الفنادق المتحركة : وهى عبارة عن الأنواع المستحدثة من الفنادق وتشمل ما يلى :

أ - البواخر (الفنادق العائمة)

ب - عربات النوم والاكل (الفنادق الأرضية المتحركة)

جـ - الطائرات

1-4 - الهيكل التنظيمى فى الفنادق

من الطبيعى أن يختلف الهيكل التنظيمى من فندق لآخر، وذلك تبعاً لحجم الفندق، وطبيعة الخدمات التى يقدمها. وعلى الرغم من ذلك تتسم الفنادق على اختلاف أنواعها بأنها من المنشآت ذات الأقسام وذلك لتباين نواحى النشاط داخلها وتعدد مصادر الإيراد. وعموماً ينقسم الهيكل التنظيمى للفندق إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

الأولى : الأقسام التشغيلية

الثانية : الأقسام الإدارية

ويعرض الشكل (2) خريطة توضيحية للهيكل التنظيمى فى الفنادق.

الأقسام التشغيلية

يقصد بالأقسام التشغيلية (الإنتاجية) تلك الأقسام المتعلقة بالخدمات المختلفة التى تقدم للنزلاء والمتكردين على الفندق، أى هى التى تقوم بالمهام المتخصصة فى صناعة الفنادق، كما أنها الأقسام التى تدر الإيرادات ويختلف عددها باختلاف نوع الفندق واختلاف حجمه، وتتمثل فى الآتى :

أولاً : استغلال الغرف : ويقوم بخدمة هذا النوع من النشاط الأقسام الآتية :

- | | |
|----------------------|------------------------------|
| 1 - الاستقبال والحجز | 2 - الاستعلامات |
| 3 - شئون الغرف | 4 - الحسابات الجارية للنزلاء |
| 5 - قسم الخزينة. | |

ثانياً : استغلال المطعم والمقاهى والصالات : ويقوم بخدمة هذا النشاط الأقسام الآتية :

- | | |
|----------------------------|--------------------|
| 1 - قسم المطبخ | 2 - قسم المطعم |
| 3 - مخازن المؤن والمشروبات | 4 - قسم المشروبات |
| 5 - قسم المشتريات | 6 - المخازن العامة |
| 7 - قسم الاستلام | |



ثالثا : أقسام تشغيلية أخرى : وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر الأقسام الآتية :

- 1 - قسم الهاتف
- 2 - قسم مغسلة النزلاء
- 3 - قسم الجراج وانتظار السيارات
- 4 - قسم حمامات السباحة
- 5 - قسم الحلاقة والتجميل
- 6 - قسم الايجارات والايادات الأخرى

رابعا : أقسام خدمية عامة: وتقوم بخدمة جميع الأقسام بالفندق وهى:

- 1 - البياضات
- 2 - المغسلة والكلى
- 3 - الصيانة والإصلاحات
- 4 - الطاقة
- 5 - المبيعات والتسويق.

خامسا: الأقسام الإدارية وتتحدد هذه الأقسام تبعا لحجم وطبيعة الأنشطة بالفندق مثلما هو الحال فى المنشآت التجارية والصناعية، وعموما تنحصر فى الأقسام الآتية:

- 1 - مكتب المدير - ونائبه
- 2 - السكرتارية
- 3 - الحسابات العامة
- 4 - الخزينة
- 5 - المراجعة الداخلية
- 6 - شئون الأفراد
- 7 - العلاقات العامة

وفىما يلى نلقى الضوء على وظائف كل قسم من الأقسام السابقة.

أولا: الأقسام الخاصة باستغلال الغرف وتشتمل على الآتى:

- 1 - قسم الاستقبال: يعتبر من أهم أقسام الفندق نظرا لأنه أول من يستقبل النزيل بالإضافة إلى أنه حلقة الاتصال بين النزلاء والأقسام الإدارية الأخرى بالفندق. وتتمثل وظيفته فى استقبال النزلاء وتسجيلهم فى قائمة النزلاء والتى يوضحها الشكل (3) إلى جانب تعيين

الغرف التي سينزلون بها وإخطار الأقسام الأخرى بذلك ويتضمن هذا القسم مكتبا للحجز يقوم بتلقى طلبات حجز الغرف.

[illegible]

الشكل (3) قائمة النزلاء

ويمكن تصنيف وظائف قسم الاستقبال الى:

أولاً: وظائف خاصة بالنزلاء: وتتمثل فيما يلى:

- 1 - بيان الغرف الشاغرة ومحتويات كل غرفة وموقعها وملحقاتها من حمام أو قاعة انتظار وكل ما له علاقة بالغرفة وذلك باستخدام لوحة بيانية مثبتة فى القسم وذلك كما هو موضح بالشكل (4).
- 2 - الاحتفاظ بمواعيد قيام ووصول الطائرات والقطارات ووسائل النقل المختلفة والقيام بناء على طلب النزلاء بالحجز لهم فى الأوقات المطلوبة.
- 3 - إرشاد النزلاء عن آثار ومتاحف ونواذى ومسارح المنطقة الكائن بها الفندق والحجز نيابة عن النزلاء حسب رغباتهم.
- 4 - القيام بدفع ثمن مشترياتهم أو بعض المصروفات الأخرى التى يطلبها النزلاء على أن يتم قيدها بعد ذلك فى حساب النزلاء.

ثانياً: وظائف خاصة بإدارة الفندق

- 1 - القيام بالحجز مقدماً للغرف أو الأجنحة أو الصالات إما عن طريق البريد أو الهاتف أو البرقيات، وإثبات هذا الحجز وإبلاغ الأقسام المختصة بالاستعداد لاستقبال النزلاء خاصة فى حالة الأفواج السياحية.
- 2 - إخطار الأقسام المتخصصة المختلفة بأسماء النزلاء الجدد يومياً وأرقام غرفهم حتى يمكن لهذه الأقسام تلبية طلبات النزلاء الجدد من وجبات ومشروبات وخدمات مكاملة أخرى.
- 3 - إخطار الأقسام المختلفة بمغادرة النزلاء القدامى وأرقام غرفهم.
- 4 - إخطار قسم الحسابات الجارية للنزلاء بأسماء النزلاء الجدد حتى يمكن إعداد فواتير هؤلاء النزلاء وإثبات المبالغ المستحقة عليهم أولاً بأول.
- 5 - إبلاغ قسم الحسابات الجارية للنزلاء بأسماء النزلاء الراغبين فى مغادرة الفندق حتى يتم إعداد الفواتير الخاصة بهم لسدادها أو قيدها على حسابهم الجارى إن كانوا من النزلاء المعروفين للفندق.

فندق الرابطة:					
٦٥ شارع النصر بغريان					
س ت :					
هاتف :					
ميدان عمر المختار					
الطابق الأول	بيان الغرفة				
	105	104	103	102	101
	بيانات النزيل				
الطابق الثاني	110	109	108	107	106
	شارع النصر				
	ميدان عمر المختار				
الطابق الثالث	205	204	203	202	201
	210	209	208	207	206
	شارع النصر				
الطابق الرابع	ميدان عمر المختار				
	305	304	303	302	301
	310	309	308	307	306
الطابق الخامس	شارع النصر				
	ميدان عمر المختار				
	405	404	403	402	401
الطابق السادس	410	409	408	407	406
	شارع النصر				
	ميدان عمر المختار				

الشكل (4) اللوحة البيانية

2 - قسم الاستعلامات: وظيفته تأدية الخدمات المختلفة للنزيل من وقت وصوله بالفندق الى حين مغادرته له، مثل الإجابة عن استفسارات النزلاء واستلام بريدهم وتوزيعه عليهم، وإيقاظهم فى الصباح حسب طلباتهم. ويقوم موظفو هذا القسم بمد النزلاء الأجانب بالمعلومات التى تهمهم مع توجيههم وإبداء النصح لهم عن الأماكن التى يجب عليهم زيارتها كالمتاحف والأماكن الأثرية المختلفة أو المعارض الموسمية، وفى المساء يمدهم بالمعلومات عن دور الترفيه وما يوجد فيها من برامج تسلية وترفيه، ويقوم بحجز الأماكن أو الموائد لهم فى الدور المذكورة. وتمتد خدمات هذا القسم إلى ما بعد مغادرة النزلاء من حيث ارسال الخطابات التى قد ترد لهم - بعد مغادرتهم للفندق - على عناوينهم الجديدة.

3- قسم شئون الغرف: ويشرف هذا القسم على حسن تنسيق الغرف وصيانتها ونظافتها وفى الغالب يرأس هذا القسم سيدة لها دراية بشئون التدبير المنزلى. كما يتولى هذا القسم تلبية رغبات النزلاء وإبلاغ الأقسام المختصة بالغرف التى تم إخلائها أو غير ذلك.

4- قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) والخزينة: يشرف هذا القسم على إعداد فواتير النزلاء وتقديمها لقسم الخزينة لتحصيل قيمتها، أو تسجيلها على حسابهم الجارى. وتقوم الخزينة بجانب ذلك بعمليات استبدال العملات الكبيرة بأخرى صغيرة للنزلاء، كما تقوم بصرف الصكوك السياحية وسائر عملات الاستبدال الأخرى. ويعتبر هذا القسم المصب الأخير لجميع قيم الخدمات المقدمة للنزلاء والتى ترد اليه من الأقسام الأخرى.

ثانياً: الأقسام الخاصة باستغلال المطاعم والمقاهى والصالات

1 - قسم المطبخ: يقوم هذا القسم بإعداد الوجبات الغذائية طبقاً لرغبات النزلاء وغيرهم ممن يرغبون فى تناول إحدى الوجبات. ويرتبط حجم نشاط هذا القسم بنشاط المطعم، ويجب أن يكون رئيس الطباخين (كبير الطهاة) ذا كفاية بشأن تحديد الحد الأدنى لاستخدام المؤن التى تدخل فى إعداد الطعام وإلا ارتفعت تكلفة إعداد هذه الأطباق وبالتالي انخفاض هامش الربح المحدد لهذا النشاط، كما يتولى رئيس قسم المطبخ إعداد قوائم المشتريات الخاصة بالمطبخ، والإشراف على عمليات استلام هذه المواد، وإعداد قوائم الطعام اليومية، وأخيراً الإشراف على عمليات صرف هذه الأطعمة.

2- قسم المطعم: يتولى تقديم الأطعمة والوجبات الغذائية اليومية للنزلاء والمتكردين على الفندق، فضلاً عن الاستعداد لتقديم الأطعمة فى الحفلات والمؤتمرات والندوات والمناسبات الخاصة كالأفراح ويجب إحكام الرقابة الداخلية على هذا القسم خصوصاً إذا كان يضم عدة مطاعم فى الفندق الواحد.

3- مخازن المؤن (المأكولات): ويشمل اختصاص هذا القسم استلام وتسليم المؤن التى تستهلك بالمطبخ وما يتبعه من مطاعم، ويجب أن ينتبه المشرف على هذا القسم إلى أن طبيعة هذه الأصناف لاتخضع للتخزين طويل الأجل، ولذلك يجب صرف المؤن على أساس الوارد أولاً صادر أولاً حتى لايتحمل الفندق أى خسارة تنتج عن فساد هذه المواد بطول فترة التخزين. وهناك أيضاً مخازن المشروبات التى تختص باستلام وتسليم المشروبات للمقاهى والصالات.

4- قسم المشروبات: يتولى هذا القسم مهام تقديم المشروبات المتنوعة للنزلاء والمتكردين على الفندق بالصالات والمقاهى، وينبغى إحكام الرقابة الداخلية على هذا القسم للمحافظة على أصول وموارد الفندق.

5- قسم المشتريات: يتولى هذا القسم شراء المواد الغذائية والمشروبات وفقاً للاحتياجات وفى ضوء الكميات المستهلكة فى الفترات السابقة، وغالباً ما يتم الشراء لفترة قادمة شهرية أو نصف شهرية.

6- قسم المخازن العامة: ويختص هذا القسم بتخزين المهمات والأدوات والمعدات التى يستعملها الفندق سواء فى النشاط الخاص بالاستغلال للغرف أو المطعم أو المقهى أو الصالات، مثل الأثاثات والفضيات، والزجاجيات، وأدوات المطبخ، وأدوات المائدة، والسجاجيد، والمطبوعات والأدوات الكتابية، ومهمات التشغيل والنظافة... الخ.

7- قسم الاستلام (البوابة الخلفية): ويختص هذا القسم بالمراجعة والفحص الأولى على المؤن والمشروبات والمهمات المختلفة التى ترد إلى الفندق، وذلك بمراجعة الفواتير أو إيصالات الاستلام مع دفتر الطلبات الذى لديه وذلك قبل أن تستلمها المخازن على اختلاف أنواعها سالفه الذكر، وكذلك يختص بمراقبة دخول وانصراف العاملين وتفتيشهم.

ثالثا: الأقسام التشغيلية الأخرى

تتنوع هذه الأقسام بتنوع الخدمات المكلمة التى يقدمها الفندق للنزلاء والمتريدين على أقسامه فهناك خدمات الهاتف والبريد ومغسلة النزلاء، والحلاقة والتجميل، والترفيه، وحمامات السباحة، والمحلات التجارية وغيرها.

رابعا: أقسام خدمية عامة: وهى الخاصة بخدمة الأقسام التشغيلية والإدارية بالفندق وتشتمل على الآتى:

- 1- **البياضات:** ويختص هذا القسم بحفظ البياضات والمفارش المستخدمة فى الفندق سواء كانت فى خدمة الغرف أو المطعم أو سائر الأقسام المختلفة، وبه قسم لإجراء التصليحات اللازمة والإشراف على غسلها وكيفية.
- 2- **المغسلة والكى:** ويختص هذا القسم بغسل وكى البياضات المختلفة وملابس العاملين وملابس النزلاء.
- 3- **الصيانة:** يزاول هذا القسم عملية صيانة وتصليح موجودات الفندق وتركيباته الكهربائية وخلافه. وقد يقوم بصنع بعض قطع الأثاث وتركيبات المختلفة اللازمة للفندق، ويضم فنيين فى الكهرباء والسباكة والنجارة... الخ.
- 4- **المبيعات والتسويق:** ويختص بالقيام بالنشاط الترويجى والتسويقى من إعلان وحجز وترويج وغير ذلك من أجل الحصول على النزلاء والعملاء وبالتالي تنمية وزيادة أعمال الفندق.

خامسا: الأقسام الإدارية

وهى تلك الأقسام التى تختص بمهام العملية الإدارية والتنظيمية، وتشبه تماما الأقسام الإدارية المناظرة فى أى مؤسسة أو شركة تجارية، ومثال ذلك إدارة شئون الأفراد، وإدارة المالية، وإدارة العلاقات العامة، كما يوجد فى كثير من الفنادق قسم للأمن تتمثل مهمته فى توفير الحماية للنزلاء والمتريدين على الفندق والمحافظة على موجودات ومنقولات الفندق وما إلى ذلك. وتجدر الإشارة إلى أن قسم المراجعة الداخلية فى صناعة الفنادق يقع على كاهله عبء الرقابة والمراجعة بشتى صورها على كافة التصرفات والمستندات والأنشطة المختلفة بداخل الفندق.

خلاصة الفصل الأول

استهدف هذا الفصل إلقاء الضوء على طبيعة صناعة الفنادق وخصائصها بشكل يصلح أساساً للمناقشات التي ستضمها الفصول التالية من هذا الجزء. وقد ركز هذا الاستعراض على طبيعة الخدمة الفندقية التي تتكون من عناصر الإقامة والأطعمة والمشروبات والخدمات المكملة والتسهيلات الأخرى، بالإضافة إلى خصائص الخدمات الفندقية والتي تتلخص في أن الخدمات الفندقية منتجات غير ملموسة، وقابلة للفناء والتلف، وموسمية الطلب عليها، وتأثرها بظروف الحروب والاستقرار، والجمع بين النشاط الخدمي والتجاري، والاعتماد على العنصر البشري، وازدياد نسبة الاستثمار في الأصول الثابتة، وأخيراً ضرورة إعداد الحسابات وقوائم نتائج الأعمال على أساس المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام.

وقدما في هذا الفصل بإيجاز أنواع الفنادق والتي تصنف حسب طبيعة نشاطها إلى فنادق سياحية، فنادق العبور، بيوت الشباب، فنادق السيارات، فنادق الإقامة الدائمة، وفنادق الإقامة المؤقتة، وفنادق رياضية وعلاجية، وأخيراً فنادق متحركة.

كما تناولنا في الجزء الأخير من هذا الفصل دراسة الهيكل التنظيمي في صناعة الفنادق، وتم التركيز على الأقسام التشغيلية نظراً لأنها الميزة لهذه الصناعة، في حين لا تختلف الأقسام الإدارية عن مثيلاتها في المنشآت الأخرى.

ولا شك في أن دراسة وفهم طبيعة الخدمات الفندقية وخصائصها ونوع الفندق والهيكل التنظيمي له، تعتبر نقطة البداية لدراسة النظام المحاسبي فضلاً عن تصميمه. وسوف نعرض مكونات النظام المحاسبي في الفنادق بشكل تفصيلي في الفصلين التاليين.

أسئلة للمناقشة

- 1 - ناقش طبيعة الخدمات وأهميتها بصفة عامة؟
- 2 - فرق بين الخدمات التي تعتمد على التجهيزات الآلية، والخدمات التي تعتمد على الأفراد موضحاً ذلك بأمثلة؟
- 3 - وضح أهمية صناعة الفنادق على المستوى القومي؟
- 4 - ماهى مكونات الخدمات الفندقية؟ وضح مع إعطاء أمثلة؟
- 5 - وضح مدى صحة أو خطأ كل من العبارات الآتية:
 - أ - تعتبر الخدمات الفندقية منتجات ملموسة.
 - ب - يتميز الطلب على الخدمات الفندقية بالاستقرار والثبات.
 - ج - إن الخدمة الفندقية قابلة للفناء والتلف.
 - د - تقتصر الخدمات الفندقية على النشاط الخدمى.
 - هـ - كثافة رأس المال العامل فى صناعة الفنادق.
 - و - يتم إعداد القوائم المالية فى الفنادق وفقا لمحاسبة المنشآت ذات الأقسام.
- 6 - ناقش أهمية العنصر البشرى فى صناعة الفنادق؟
- 7 - ماهو المقصود بالاصطلاحات الآتية:

الفنادق السياحية	الفنادق المتحركة.
فنادق السيارات	فنادق العبور
فنادق الإقامة الدائمة	الفنادق العلاجية

- 8 - مما يتكون الهيكل التنظيمي في صناعة الفنادق؟
- 9 - وضح أهمية وظائف قسم الاستقبال في الفندق؟
- 10 - ناقش وظائف الأقسام التشغيلية بالفندق؟
- 11 - ارسم خريطة تنظيمية لأحد الفنادق؟

الفصل الثامن

النظام المحاسبي في صناعة الفنادق

المبحث الأول: المستندات والدورات المستندية

المبحث الثاني: المجموعة الدفترية

المبحث الثالث: دليل الحسابات

مقدمة

يلعب النظام المحاسبي فى قطاع الفنادق دوراً هاماً فى نجاح هذا القطاع، حيث أنه يوفر سبل الحماية لموجودات وأصول الفندق من خلال أساليب الرقابة والضبط الداخلى ونظم التقارير والسجلات التى تمكن من قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى للفندق فى تاريخ معين. ويلاحظ كما سلف القول أن النشاط الرئيسى للفندق يتمثل فى توفير خدمات الإقامة فى الغرف وخدمات الأطعمة والمشروبات فى المطاعم والصالات والخدمات المكلمة من غسيل وكى وترفيه (نادى، حمام سباحة، ملاعب...) واتصالات (بريد، هاتف، برق) والخدمات الثانوية الأخرى.

ونظراً لاشتغال نشاط الفندق على نشاط رئيسى هو تأجير الغرف إلى جانب نواحى نشاط أخرى يتفاوت عددها من فندق لآخر حسب حجم وطبقات النزلاء الذين يترددون عليه ونوع نشاطه إن كان دائماً أو موسمياً.

لذلك فإن النظام المحاسبى المناسب لهذا النشاط هو الذى يصمم على أساس محاسبة المنشآت ذات الأقسام. ويقصد بمحاسبة الأقسام تقسيم المنشأة إلى عدة أقسام فرعية والنظر إلى كل قسم على أن له شخصية معنوية مستقلة نظراً لقيامه بأداء نشاط معين داخل المنشأة الواحدة، فيتم إعداد حساب نتيجة لكل قسم من أقسام الفندق على حدة (الغرف، الطعام والمشروبات، الهاتف، غسيل النزلاء... الخ).

إذ يمثل كل قسم من الأقسام السابقة مركزاً ربحياً Profit Center بالنسبة للفندق. ويلى ذلك إعداد قائمة دخل عامة للفندق تتضمن إيرادات ومصروفات كل قسم من الأقسام كما سنوضحه فى الفصل الثالث من هذا الجزء.

وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي في الفنادق الأهداف الآتية:

- 1 - الوقوف على مدى نجاح الفندق في ضوء البيانات المحاسبية والإحصائية التي يوفرها هذا النظام، فضلاً عن تبصير الإدارة بأى تقلبات في تكلفة الخدمات التي تقدم للعملاء.
 - 2 - إمكانية إجراء المقارنات بين الأقسام والتعرف على مصروفات وإيرادات كل قسم، بالإضافة إلى صافي ربح أو خسارة كل قسم.
 - 3 - تقييم مدى كفاءة أداء العاملين بكل قسم واكتشاف جوانب القصور الموجودة به.
 - 4 - القيام بالدور الفعال كأداة للرقابة الداخلية على أنشطة الفندق المختلفة، مما يساهم في منع واكتشاف أية أخطاء أو اختلاسات قد تحدث.
- ولتحقيق الأهداف السابقة، فإن النظام المحاسبي في مجال صناعة الفنادق سيتكون من المقومات الآتية:

أولاً: المستندات والدورات المستندية

ثانياً: المجموعة الدفترية

ثالثاً: دليل الحسابات

رابعاً: القوائم المالية

وسنتناول بالشرح كلا من هذه المقومات تباعاً في المباحث التالية.

المبحث الأول

المستندات والدورات المستندية

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

- 1 - التعرف على المستندات وأهميتها وأنواعها في صناعة الفنادق
- 2 - وصف الدورة المستندية لاستغلال الغرف
- 3 - تحديد خطوات عملية الحجز والاستقبال والرحيل ومحاسبة النزيل
- 4 - وصف الدورة المستندية لاستغلال المطاعم والمقاهي والصالات.
- 5 - التعرف على دورة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى.
- 6 - تحديد أهداف وخطوات الدورة المستندية للمدفوعات

مقدمة

تمثل المستندات أحد المقومات الأساسية للنظام المحاسبي، حيث تعتبر الدليل المادي والموضوعي لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية من عمليات وأحداث تتم داخل الفندق أو بين الفندق والغير. كما أنها تمثل ترخيصاً أو تصريحاً بأداء العمليات المالية وغير المالية بالفندق. ويمكن تصنيف المستندات المتداولة في صناعة الفنادق إلى نوعين رئيسيين هما: مستندات داخلية ومستندات خارجية.

أولاً: المستندات الداخلية.

وهي المستندات التي تنشأ داخل الفندق نفسه لإثبات عمليات الإدارات والأقسام المختلفة. كما أن بعض هذه المستندات يمثل تعليمات أو أوامر صادرة كالتى تستخدم فى قسم الاستقبال مثل بطاقة النزول وإخطار الوصول وإخطار تغيير الغرف وغيرها، ولاتمثل مصادر للقيود المحاسبية والترحيل بالدفاتر المحاسبية، ولكن إرسال صورة منها إلى الإدارات والأقسام الأخرى يترتب عليه إصدار مستندات أخرى تؤدي إلى قيود محاسبية مثل بطاقات الخدمة أو طلبات النزلاء، وأذن الصرف الخاصة بطلبات الأقسام المختلفة وإيصالات إستلام نقدية، وفواتير النزلاء، والبعض الآخر من هذه المستندات يستخدم لإثبات معاملات الفندق مع الغير مثل فاتورة البيع أو أمر الشراء.

ثانياً: المستندات الخارجية

وهي المستندات التي ترد للفندق من الغير، وتعتبر مصدراً من مصادر القيد المحاسبي سواء فيما يتعلق بشراء المؤن أو المشروعات أو بعض الأصول أو الحصول على بعض الخدمات أو الإيرادات أو غير ذلك، ومن أمثلتها فواتير الشراء للمؤن والمشروعات أو الأصول الثابتة اللازمة لمباشرة النشاط، وإيصالات سداد الفندق التزاماته ومصروفاته كالكهرباء والمياه

والهاتف البرقيات والإعلان.... الخ وأيضا كشف حساب المصرف الوارد للفندق. وتجدر الإشارة إلى أن هذه المستندات لا تختلف عن مثيلاتها فى المنشآت الأخرى.

ومن الأهمية بمكان ضرورة إحكام الرقابة الداخلية على كافة أقسام وأنشطة الفندق، وهذا يستلزم تصميم الدورات المستندية والمستندات ذات العلاقة، بحيث لا يقوم أحد الموظفين بأداء عملية أو نشاط من أوله إلى آخره. وذلك من أجل حماية أصول وإيرادات الفندق من الضياع والسرقة وسوء الاستخدام وما الى ذلك.

ويختص هذا المبحث بدراسة وشرح الدورات المستندية والمستندات المطبقة بأحد الفنادق، وذلك كالآتى:

2-1-1 دورة استغلال الغرف

2-1-2 دورة استغلال المطاعم والمقاهى والصالات

2-1-3 دورة استغلال أقسام التشغيل الأخرى

2-1-4 دورة المدفوعات

2-1-1 دورة استغلال الغرف

تهدف هذه الدورة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ - إحكام الرقابة الداخلية على إيرادات الغرف سواء المستخدمة بواسطة المجموعات أو الأفراد، وذلك بالتأكد من أن جميع الغرف المشغولة قد تمت محاسبتها وتم إدراج إيراداتها ضمن إيرادات قسم الغرف.

ب - مطابقة البيانات المتعلقة بالغرف المؤجرة المعدة بواسطة قسم الاستقبال مع البيانات المعدة بواسطة قسم شئون الغرف، مع تلك المعدة بواسطة قسم الاستعلامات.

ج - وضع سياسة واضحة وثابتة يتم بموجبها تحديد الأسعار والمسموحات التى يتم منحها لعملاء الفندق.

وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أن تحديد الأسعار يتم بناء على إجراء دراسة ميدانية

لأسعار الفنادق المنافسة مع تقدير معقول لحجم مبيعات الفندق مع الأخذ فى الاعتبار العوامل الداخلية (خاصة بالفندق) والعوامل الخارجية (خاصة بالبيئة الخارجية) المؤثرة فى ذلك مثل التعليمات الصادرة عن الهيئة المشرفة على الفنادق والسياحة.

وفيما يلى نوضح خطوات العمل بدورة إيرادات استغلال الغرف مبنية وفقاً للأقسام الآتية:

- | | |
|------------------------------|-------------------------------|
| أولاً : قسم الحجز والاستقبال | ثانياً : قسم الاستعلامات |
| ثالثاً : قسم شئون الغرف | رابعاً : قسم الحسابات الجارية |
| خامساً : قسم الخزينة | |

أولاً : قسم الحجز والاستقبال فى المكتب الأساسى.

1- /الحجز : هناك نوعان من الحجز هما:

أ - حجز المجموعات

ب - حجز الأفراد

أ - حجز المجموعات

- يتم حجز المجموعات عن طريق البريد أو البرق أو الهاتف، فيتم القيد فى إخطار الحجز طبقاً للبيانات الواردة من الحاجزين، ويوضح الشكل (1-1) نموذج إخطار الحجز.

- يتم بحث إمكان إتمام عملية الحجز المطلوب من عدمه عن طريق سجل الحجز كما يوضحه الشكل (1-2)، وهو عبارة عن بيان مسطر يومية لكل شهر يحتوى على أرقام الغرف، وفى حالة التأكد من إمكان إتمام الحجز فى المدة المطلوبة للعدد المطلوب يتم التسجيل فى سجل الحجز الشهري بعمل خط فى خانات الأيام وأرقام الغرف ويكتب فوقه اسم الحاجز، ويتم إخطار العميل بما يفيد إتمام الحجز.

- ثم تسجل كافة الحجوزات بالأجندة الخاصة بالحجز (اسم الحاجز - رقم خطاب الحجز - الشروط) وتحدد بالأجندة أرقام الغرف يوم الوصول فقط.

فندق الرابطة

إخطار الحجز

تاريخ الوصول :

إسم النزِيل :

شرط الحجز :

قادم من :

مدة الإقامة :

الحجز بمعرفة :

العنوان :

رقم الهاتف :

التاريخ :

ملاحظات :

توقيع الموظف المختص

الشكل (1-1) إخطار الحجز

- في حالة عدم وصول المجموعة حتى نهاية اليوم الأول من الأيام المحددة يمكن محاسبة الجهة الحاجزة عن ليلة كاملة (الليلة الأولى) إذا لم يصل ما يفيد الغاء الحجز قبل ميعاد الوصول بمدة كافية تختلف حسب سياسة كل فندق، مع التجاوز عن نسبة معينة من عدد الغرف المحجوزة في حالة عدم وصول العدد الكامل للمجموعة المتفق عليه طبقاً للحجز السابق.

- تحتسب عمولة بنسبة معينة على الإقامة لمكتب السياحة الوارد عن طريقه المجموعة، وكل مجموعة يزيد عدد أفرادها عن عدد معين حسب سياسة الفندق، يتم منح غرفة واحدة مجاناً لشخص واحد بدون وجبات.

- يتم دفع تأمين عن ليلة مقدما في حالة الحجز عن طريق مكتب سياحي أو شركة سياحية في الخارج.

ب - حجز الأفراد: تتبع نفس الإجراءات السابق بيانها في حجز المجموعات، وكل الفارق أنه في حالة حجز الفرد بنفسه، بمعنى أنه لم يصل عن طريق مكتب أو شركة سياحية فلا تستحق عمولة على إقامته في هذه الحالة.

فندق الرابطة سجل الحجز											
الشهر يناير السنة 19											
31	الأيام										رقم الغرفة
	9	8	7	6	5	4	3	2	1		
											101
											102
											103
											104
											105
											106
											.
											.
											.
											الخ

الشكل (1-2) سجل الحجز

2 - الاستقبال

أ - الوصول: عند وصول النزىل إلى الفندق يقوم بملء بطاقة تسجيل Registration Card من أصل وصورة، ترسل الصورة لقسم الاستعلامات، ويحتفظ بالأصل بقسم الاستقبال، ويوضح الشكل (1-3) نموذج بطاقة تسجيل نزىل.

فندق الرابطة بطاقة تسجيل نزىل	
الاسم واللقب :	.....
تاريخ الميلاد :	..... الجنسية :
المهنة :	.....
العنوان :	.....
وصل من :	..... مسافر إلى :
تاريخ الوصول :	..... ميناء أو مطار الدخول :
رقم وتاريخ جواز السفر أو البطاقة :	..... مدة الاقامة بالفندق :
توقيع النزىل :	..... توقيع الموظف المختص :

الشكل (1-3) بطاقة تسجيل نزىل

- يتم تسجيل اسم النزىل على بطاقة بيضاء خالية من أى بيان وتوضع فى المكان المخصص لرقم غرفة النزىل على اللوحة البيانية بقسم الاستقبال.

- يتم إعداد بطاقة النزىل موضحا بها البيانات الآتية: اسم النزىل ومهنته وعنوانه وجنسيته وتاريخ الوصول وتاريخ الرحىل ورقم الغرف ورقم جواز السفر وطريقة الدفع، وكافة البيانات اللازمة الأخرى إن وجدت وذلك كما فى الشكل (1-4).

فندق الرابطة

بطاقة النزىل

الاسم : الجنسية :

المهنة : رقم جواز السفر :

العنوان : أو رقم البطاقة :

تارىخ الوصول :

تارىخ الرحىل :

عدد الأفراد :

شروط الاقامة :

طريقة الدفع : نقداً : على حساب شركة : صكوك محلية :

ملاحظات :

توقيع الموظف المختص _____

الشكل (1-4) بطاقة النزىل

- يتم تحرير إخطار وصول نزىل Guest Arrival Card حيث ترسل صورة منه لقسم الغرف، وصورة لقسم الهاتف، وصورة لقسم الطعام والمشروبات، وصورة لقسم المطبخ لتجهيز الوجبات المطلوبة، ويحتفظ بالأصل بقسم الاستقبال بعد أن يوقع عليه من الأقسام سلفة الذكر باستلام كل لصورته. ويوضح الشكل (1-5) صورة من هذا الإخطار.

- يتم تسجيل بيانات الوصول (من واقع بطاقة التسجيل وبطاقة النزىل سلفة الذكر) فى دفتر الاستقبال وهو عبارة عن دفترين أحدهما للأيام الزوجية والآخر للأيام الفردية حتى لا يتعطل العمل بقسم الاستقبال أثناء وجود أحد هذين الدفترين بقسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) لتحرير بيانات الفواتير وكشوف حسابات النزلاء. وتحتوى صفحة الوصول بهذا الدفتر على البيانات التالية: تأشيرة الجنسية، أرقام الغرف، أسماء النزلاء، عدد النزلاء.

فندق الرابطة
إخطار وصول نزيل

أسم النزيل :
عبد المرافقين :
غرفة رقم : بالبور :
شروط الإقامة :
التاريخ : لساعة :
ملاحظات :
توقيع الموظف المختص _____

الشكل (1-5) إخطار وصول نزيل

- يقوم الموظف المختص بقسم الاستقبال بإعداد تقرير تشغيل الغرف الليلي والذي يبين رقم الغرف المشغولة وأسماء النزلاء وعددهم وإيجار الغرفة. وبناء عليه يمكن تحديد عدد الغرف المشغولة وعدد النزلاء والإيراد اليومي للفندق من تأجير الغرف. ويوضح الشكل (1-6) نموذج تقرير تشغيل الغرف الليلي.

فندق الرابطة			
تقرير تشغيل الغرف الليلي			
التاريخ _____			
رقم الغرفة	أسم النزيل	عدد الأفراد	إيجار الغرفة
الإجمالي			
			× × × ×

الشكل (1-6) تقرير تشغيل الغرف الليلي

- يرد من قسم شئون الغرف بيان عن الغرف المشغولة للمراجعة. ويتضمن هذا البيان توضيحاً لحالة الغرف وما إذا كانت مشغولة أو خالية، وذلك بحسب نوع الغرفة (فردية أو زوجية أو جناح أو تحت الصيانة... الخ ويتم مراجعة هذا البيان مع لوحة الاستقبال بالقسم للتأكد من أنها مطابقة.

- في حالة طلب النزلاء تغيير غرفهم بأخرى يتم الآتى:

إذا كان التغيير قبل التسليم فيعدل في الحال.

أما إذا كان التغيير بعد التسكين ولو عن ليلة واحدة يتم وضع الغرفة القديمة بين قوسين في دفتر الاستقبال ثم يوضع الرقم الجديد فوقه، ويتم التعديل في سعر الغرفة بإضافة الفرق إذا كان هناك اختلاف في السعر بالزيادة - وفي حالة السعر الأقل فيوضع الفرق في صفحة السفريات بدفتر الاستقبال.

- يحرر إخطار تغيير غرفة من سبع صور كالنموذج الموضح في الشكل (7-1)، ثم ترسل صورة إلى قسم الهاتف، وثانية إلى قسم الاستعلامات، وثالثة إلى قسم المطعم، ورابعة إلى قسم الغرف، وخامسة إلى قسم شئون الغرف، وسادسة إلى قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء) والأخيرة تبقى في قسم الاستقبال بعد التوقيع عليها من كل الأقسام السابقة بما يفيد استلامهم لصورة من إخطار تغيير الغرفة Room Change.

فندق الرابطة
إخطار تغيير غرف

التاريخ : الساعة :
 أسم النزيل :
 عدد الأشخاص :
 من غرفة رقم :
 إلى غرفة رقم :
 ملاحظات :
 توقيع الموظف المختص _____

الشكل (1-7) إخطار تغيير غرف

ب - الرحيل (المغادرة)

يقوم موظف قسم الاستقبال بتسجيل النزلاء الذين غادروا الفندق فى كشف الرحيل Departure List بدفتر الاستقبال وذلك من واقع دفتر السفريات المرسل من قسم الاستعلامات، وتشتمل صفحة الرحيل على البيانات التالية:

أرقام الغرف - أسماء المغادرين - عدد النزلاء، تاريخ الحضور للفندق - تاريخ السفر - ساعة الرحيل - الجهة القاصد التوجه إليها داخل/ خارج الدولة - الميناء أو المطار فى حالة السفر للخارج - أو عنوان المسافر فى حالة سفره داخل البلاد - تاريخ انتهاء تأشيرة الإقامة، - بمجرد إخطار قسم الاستعلامات لقسم حسابات النزلاء والخزينة بعزم النزيل على الرحيل يقوم القسم بالاتصال بأقسام الخدمات المختلفة للتأكد من عدم سحب النزيل لأية مسحوبات ولم تقيّد على حسابه حتى تاريخ إبلاغه بالرحيل، وبعد ذلك يمنع صرف أية مسحوبات للنزيل المسافر على الحساب، بل يتم تحصيل قيمتها نقداً.

- يتم استخراج فاتورة النزيل (كشف الحساب) التى تكون معدة فى أى وقت، ويجرى تجميعها واستخراج إجمالى الفاتورة، ويوضح الشكل (1-8) صورة فاتورة خاصة بأحد

النزلاء والتي تبين تاريخ وصوله ومغادرته الفندق. وبمجرد تقديم الفاتورة للنزيل يحدث أحد أمرين: إما أن تدفع نقداً، أو يوقع عليها في حالة ما إذا كان النزيل وارداً عن طريق شركة سياحية أو مؤسسة أو أية جهة تابعة للدولة تتعهد بسداد فاتورة حسابه بالفندق. وبعد إتمام ذلك يتم تسليم النزيل تصريح مرور من البوابة.

وفي حالة سداد الفاتورة نقداً يعطى للنزيل أصل الفاتورة وإيصال Receipt من الخزينة يفيد السداد، ويحتفظ بصورة الفاتورة في ملف خاص بقسم الحسابات الجارية للنزلاء بعد ختمها بما يفيد السداد نقداً.

إجراءات السداد في حالة ورود النزيل عن طريق شركة سياحية:

- تستعمل شركات السياحة قسيمة تبادل أو دفع Voucher وهي عبارة عن تعهد من الشركة السياحية موجه إلى الفندق يطلب منه استضافة النزيل بالفندق، وتتضمن هذه القسيمة البيانات الآتية: أسم النزيل، عدد ليالي الإقامة، شروط الإقامة، والقيمة. وقد تكون هذه القسائم محددة المدة للإقامة دون ذكر المبلغ أو مفتوحة.

- وتحرر قسيمة الدفع من أصل وصورة، وعند ورودها للفندق ترفق مع فاتورة النزيل، وعند انتهاء الإقامة تحصل الفروق بين قسيمة الدفع إن وجدت من النزيل.

- ترسل أصل الفاتورة وصورتها وقسيمة الدفع لقسم الحسابات تحت التحصيل (المدينين) Accounts Receivable لقيدها بدفتر أستاذ مساعد المدينين، وتحفظ صورة الفاتورة بملف الشركة السياحية.

- في نهاية كل مدة معينة - طبقاً للاتفاق بين الفندق والشركات السياحية الخاص بالدفع - ترسل أصول الفواتير مع صور قسائم الدفع إلى الشركات السياحية بكشف للتحصيل عن طريق قسم التحصيل بالفندق.

- عند ورود الصك من الشركة السياحية بالعملة الأجنبية يقوم الفندق بتسجيله بدفتر الصكوك الواردة ثم تعد حافظة ترسل للمصرف للتحصيل ثم يتم تسجيله بالحساب الجاري للفندق بالمصرف.

- يتم استخراج إيصال من الفندق (قسم الخزينة) باسم الشركة السياحية بمجرد وصول الإشعار من المصرف وتحديد قيمة الصك بالعملة المحلية ويرسل إلى الشركة السياحية.

فندق الرابطة																	
65 شارع عمر المختار																	
س. ت رقم:				فاتورة رقم:				هاتف رقم:									
التاريخ: 1992/3/10				تلكس رقم:				تاريخ الوصول: 1992/3/7									
المطلوب من الأخ عبد العظيم مسعود				تاريخ الرحيل: 1992/3/10													
بيان		السبت 3/7		الأحد 8		الاثنين 9		الثلاثاء 10		الأربعاء		الخميس		الجمعة		ملاحظات	
	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	
ما قبله																	
ايجار الغرفة		10		10		10		10		10		10		10		10	
فطور	500		500		500		500		500		500		500		500		
غذاء	500	1	500	1	500	1	500	1	500	1	500	1	500	1	500		
عشاء		2		2		2		2		2		2		2			
مشروبات		1		1		1		1		1		1		1			
غسيل وكى						3											
هاتف خارجى	500				500												
هاتفى دولى		3			500												
برقيات				1													
تحف وهدايا								15									
حمام السباحة	500	1															
المجموع	00	20	000	36	000	57	000	83	000								
+ رسم خدمة 10%								8	300								
الإجمالى								91	300								

سددت نقداً

أضيف على حساب العميل

سددت بصك رقم:

توقيع المسئول

وجدير بالذكر أنه يوجد سجل بيانى تسجل فيه الصكوك Cheques السياحية الأجنبية لإجراءات المتابعة لحين تحصيلها حيث أنها تستغرق عادة فترة ليست بالقصيرة فى التحصيل. أما بخصوص الصكوك الواردة بالعملة المحلية، فتقيد بدفتر النقدية التحليلي (المتحصلات) بمجرد وصولها ثم يحرر بها إيصالات بالاستلام ترسل للعملاء كالمعتاد.

ثانيا : قسم الاستعلامات

- يتم قيد بيانات عن النزلاء فى بطاقات من واقع بطاقة التسجيل الواردة من قسم الاستقبال، وتختلف هذه البطاقات عن تلك الموجودة بقسم الاستقبال فى أن بياناتها أبسط، فهي تتضمن تاريخ الحضور، والأسم، ورقم الغرفة، وتاريخ المغادرة.

- يجرى ترتيب هذه البطاقات على أساس أرقام الغرف بعكس البطاقات المحفوظة بقسم الاستقبال حيث يتم ترتيبها حسب الحروف الأبجدية لأسماء النزلاء.

- يتم قيد البيانات الخاصة بالنزلاء بدفتر السفريات بمجرد إخطار النزيل للقسم بعزمه على الرحيل وهي تشتمل على البيانات الآتية:

أرقام الغرف، أسماء المسافرين، ساعة القيام، جهة الوصول والعنوان، ميناء أو مطار السفر. ثم يرسل هذا الدفتر إلى قسم الاستقبال كإخطار بمغادرة النزيل للفندق تمهيدا لإعداد فاتورة الحساب.

- من وظائف قسم الاستعلامات القيام بدفع بعض المصروفات النثرية للعملاء، عن طريق سلفة مستديمة للقسم، يتم استعاضتها بكشوف مبين بها أسم النزيل، ورقم الغرفة، والتاريخ، وسبب الصرف، والمبلغ، والجملة. ويتم توقيع النزيل بما يفيد استلامه النقدية على إيصال استلام نقدية كما هو بالشكل (9-1).

- عند سداد النزيل لهذه السلفة نقدا للاستعلامات أو الخزينة يرد الإيصال السابق والموقع عليه منه. أما عند عدم سداد المبلغ فيحول الإيصال لقسم الحسابات الجارية لقيده على حسابه بالفاتورة.

فندق الرابطة	
إيصال استلام نقدية	
رقم	
استلمت مبلغ	نقدا / بصك رقم
قيمة :	
رقم الغرفة :	
التاريخ :	
الاسم :	
توقيع النزيل :	

الشكل (1-9) إيصال استلام نقدية

- يقوم قسم الاستعلامات بتقديم خدمات للنزلاء طوال مدة إقامتهم، ومثال ذلك تحرير أوامر للجهات المطلوب منها تنفيذ طلبات النزلاء - كتقديم الإفطار بغرفة النزيل في ساعة معينة، فيرسل في هذه الحالة الأمر من أصل وصورة للجهة المطلوب منها تأدية الخدمة حيث يوقع على الصورة بما يفيد العلم وتحفظ بقسم الاستعلامات.

- يقوم قسم الاستعلامات بالحفاظ على أمتعة النزلاء المطلوب تركها لديه، ويجرى تسجيل هذه الأمتعة في دفتر مبين به أسم النزيل ورقم غرفته ومواصفات هذه الأمتعة، ويعطى النزيل ايصالاً Luggage Receipt بما يفيد ذلك. وتحفظ هذه الأمتعة في مكان يعد خصيصاً لذلك بجانب قسم الاستعلامات، وهذه الخدمات تقدم بدون مقابل.

ثالثاً: قسم شؤون الغرف

بجانب وظيفته في الإشراف على نظافة الغرف وترتيبها، كما سبق الإشارة إلى ذلك، فهو يقوم بحصر الغرف غير المشغولة والمشغولة وأسماء شاغليها، والتي تحت الصيانة، ويرسل كشفاً يومياً بذلك إلى قسم الاستعلامات لإجراء مطابقة بيانات هذا الكشف مع ما هو مبين بدفتر الاستقبال، كما يقوم مشرف الغرف بالمرور على الغرف التي يشرف عليها للتأكد من نظافتها، وفي حالة وجود أية مشكلة فنية بالغرف تحتاج إلى صيانة، يحرر طلب صيانة Maintenance Request من أصل وصورتين، يرسل الأصل وصورة لقسم الصيانة،

ويحتفظ بالصورة الثانية لدى قسم شئون الغرف للمتابعة، بالإضافة إلى تحرير كشوف غسيل النزلاء وغسيل الفندق كما سيرد شرحه فى قسم الغسيل والكى.

ويقوم رئيس مشرفى الغرف بالمرور على الغرف الشاغرة للتأكد من عدم وجود نزلاء فى تلك الغرف.

رابعاً: قسم الحسابات الجارية (حسابات النزلاء)

- يرتبط هذا القسم بنشاط جميع الأقسام التشغيلية (الإيرادية)، حيث إنه يمثل الحلقة الأخيرة التى عندها تعد كشوف حسابات النزلاء، وبالتالي فإن مصادر البيانات التى يستخدمها فى تحميل كشوف حسابات النزلاء ترد إليه من جميع الأقسام الأخرى التى يتردد عليها النزلاء أو غيرها التى لا يتردد عليها النزلاء كقسم الغسيل والكى.

- يحصل على البيانات بإيجاز الغرف من قسم الاستقبال - كما قدمنا - وذلك عن طريق دفتر الاستقبال، ومن أقسام المطعم والمقهى والصالات والاستعلامات والأدوار يحصل على بطاقات الخدمة الخاصة بكل نزيل ومدفوعات الاستعلامات من مصروفات نثرية لحساب النزلاء أو تقديم سلفيات لهم كما سبق البيان، ويوضح الشكل (1-10) صورة بطاقة خدمة خاصة بالمقهى، كما يبين الشكل (1-11) إشعار قيد خدمة الهاتف.

فندق الرابطة
بطاقة خدمة رقم
المقهى
رقم الغرفة :
الطلب :
التاريخ :
توقيع الموظف المختص :
توقيع النزيل :

الشكل (1-10) ابطاقة خدمة

فندق الرابطة	
إشعار قيد خدمة	
رقم	
البيان : مكاملة هاتفية دولية	
المبلغ:	
الغرفة :	
التاريخ :	
توقيع الموظف المختص :	توقيع النزىل

الشكل (1-11) إشعار قيد خدمة

ولكى يسهل على هذا القسم إعداد حسابات النزلاء يستخدم أوراقا سائبة يطلق عليها كشوف حسابات النزلاء المبوية - كما هو فى الشكل (1-12). وتعتبر هذه الكشوف صورة تحليلية لنشاط الفندق فيما يتعلق بجميع الأقسام سواء كانت عمليات خاصة بالنزلاء أو خاصة بالوافدين الذين يترددون على أقسام الفندق كالمطعم أو المقاهى أو الصالات الأخرى.

ويجب أن يطابق مجموع العمليات الآجلة والنقدية بهذه الكشوف فى نهاية اليوم مجموع الإيراد اليومى للفندق من عمليات الاستغلال، وبذلك يمكن للإدارة أن تتأكد من صحة إثبات كافة العمليات المختلفة.

فواتير النزلاء

يتم تفريع البيانات المسجلة بكشوف حسابات النزلاء المبوية يومياً فى خانة اليوم من فاتورة النزىل الأسبوعية أو لكل ثلاثة أيام، حتى تكون معدة للتحصيل فوراً إما نقداً، أو توقيع النزىل عليها وقيداً بالحساب الجارى حسب الحالة. وذلك كما هو موضح بالشكل السابق (1-8).

خاصة: قسم الخزينة

تتمثل مهمة هذا القسم فى تحصيل فواتير النزلاء مقابل إيصالات من أصل وصورة مسلسل الأرقام، يسلم الأصل للنزىل، وتبقى الصورة بالدفتر لمراجعتها بواسطة قسم

المراجعة الداخلية وقسم الحسابات العامة على المتحصلات المقيدة بدفتر حركة المقبوضات والمدفوعات اليومية الموجود بقسم الخزينة والذي يحرر من أصل وصورة. ويجانب ذلك يقوم قسم الخزينة بصرف جميع المستندات والفواتير المقدمة اليه والمعتمدة من مدير الفندق أو من ينوب عنه في حالة غيابه.

- وفي صباح اليوم التالي ترسل أصل حركة الخزينة سالفة الذكر مع مستندات الإيرادات والمصروفات لقسم الحسابات العامة للمراجعة واستلام المستندات والتوقيع على الصورة بما يفيد ذلك، وبالتالي يتم قيدها بدفتر يومية النقدية لدى قسم الحسابات العامة كما سيرد شرحه بالتفصيل في المبحث التالي.

2-1-2 دورة استغلال المطاعم والمقاهي والصالات

تتميز طبيعة العمليات في المطاعم والمقاهي والصالات في أنها تجمع بين النشاط التجاري والخدمات، إذ إن ما يقدم للنزلاء أو العملاء (المرتدين على الفندق) من وجبات وأطعمة مختلفة ومشروبات متنوعة تسبقها مجموعة من العمليات كشراء المؤن والمشروبات واستلامها وتخزينها ثم صرفها وإعدادها في مطبخ الفندق على حسب الطلبات اليومية لأقسام الفندق المختلفة، ولكي يحصل الفندق على نتائج مرضية من استغلال المطعم والمقاهي والصالات يتطلب الأمر تصميم نظام دقيق للرقابة على مجموعة العمليات المشار إليها بحيث لا يترتب على عملية الاستغلال أية خسائر تنتج عن فساد المؤن لسوء تخزينها، أو زيادة الأطعمة المعدة بالمطبخ عن حاجة الاستهلاك اليومي أو السرقة والاختلاس. وكما سبق أن بينا أن نشاط المطاعم والمقاهي والصالات يقوم بخدمته كل من أقسام المشتريات والمخازن المختلفة والمطبخ.

وعلى ذلك ينبغي أن تحقق دورة إيرادات استغلال المطاعم والمقاهي والصالات الأهداف التالية:

1 - تحديد تكلفة الأصناف المدرجة ضمن قائمة الطعام والمشروبات الخاصة بالفندق وكذلك تكلفة الوجبات الغذائية المقدمة لموظفي الفندق.

2 - مطابقة البيانات المتعلقة بالطعام والمشروبات والمعدة بواسطة مراقب الطعام والمشروبات Food and Beverage Controller مع البيانات المعدة بواسطة صراف المطاعم والمقاهي .Cashier

كذلك التزلاء البريب البريب

7 اگست 1992ء

فتفق الرابطة

[illegible]

المشكل (1-12) كشف النزلاء المبوب اليومي

3- التأكد من أن جميع إيرادات الطعام والمشروبات التي قدمت خلال اليوم قد تمت المحاسبة عليها وادراجها ضمن إيرادات قسمي الطعام والمشروبات بالفندق.

4- التأكد من قيام رئيس الصرافين باستلام بطاقات الخدمة للطعام والمشروبات من أمين المخزن العام مقابل التوقيع على إذن صرف يقدمه إلى أمين المخزن الذي يتولى بدوره إثبات أرقام البطاقات المسلسلة والمسلمة إلى رئيس الصرافين.

5- التأكد من محاسبة العميل على مسحوباته من الأطعمة والمشروبات قبل مغادرته الفندق، لذلك يفضل استخدام ساعة خاتمة يتم تثبيتها بجوار صراف المكتب الأمامي حتى يمكن ختم البطاقات (المستندات) للاستدلال على ساعة تسليم المستند لصراف المكتب الأمامي لتسجيلها في الحساب الخاص بالنزول، وذلك حتى يمكن محاسبة المتسبب في تأخير تسليم المستندات إلى المكتب الرئيسي.

وفيما يلي نقدم شرحاً مختصراً لإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالأقسام ذات الصلة بدورة إيرادات استغلال المطاعم والمقاهي وهي:

أولاً : قسم المشتريات ومخازن المؤن (المأكولات)

ثانياً : قسم المطبخ

ثالثاً : أقسام المطعم والمقهى والصالات

أولاً : قسم المشتريات ومخازن المؤن

إن سياسة مشتريات الفندق من المؤن تخضع للإجراءات الآتية:

أ - إجراءات شراء المؤن

1 - تحديد الكميات الواجب توافرها من الأصناف المختلفة لسد احتياجات المطبخ

والأقسام الأخرى عن أسبوع قادم مع بيان نصيب اليوم القادم منها، ويرتبط إعداد القائمة السابقة بالبيانات التي يقدمها قسم الاستقبال يوميا لقسم المطبخ عن:

- عدد النزلاء المقيمين بالفندق والمنتظر وصولهم في خلال أسبوع، وعدد النزلاء المنتظر رحيلهم، وذلك كما يوضح الشكل (1-13).

- عدد الموظفين المقيمين بالفندق، والمنتظر وجودهم في خلال أسبوع.

- قائمة الطعام المعدة مقدماً.

- 2 - رصيد المخزون من الأصناف سواء بالمخزن أو بالمطبخ تحت الأعداد أو بالثلاجات.
- 3 - يضاف إلى ماسبق الكشف الذى يعده أمين المخزن عن الأصناف الناقصة لديه والتي تشتترى بكميات كبيرة مثل الأرز والسكر والزيت والمسلى والبصل والثوم..... الخ. والتي لاتدخل ضمن قائمة الشراء الأسبوعية أو اليومية. ثم يقوم أمين المخزن بتحرير طلب شراء للأصناف المطلوبة من أصل وصورتين، ثم يرسل الأصل لقسم المشتريات، وصورة لقسم الاستلام، وصورة يحتفظ بها لدى القسم الطالب (المخازن).

فندق الرابطة
إخطار للمطبخ
عدد نزلاء الفندق
التاريخ :
الساعة :
عدد النزلاء :
عدد الغرف المشغولة :
الاستقبال

الشكل (1-13) إخطار للمطبخ

- 4 - يقوم قسم المشتريات بإعداد قائمة بأسماء الموردين الدائمين، وإذا كانت الأصناف المطلوبة معروفة أسعارها لدى قسم المشتريات نتيجة لتكرار شرائها وكانت أسعارها مطابقة لآخر سعر تم الشراء به، فإنه يتم تحرير أمر شراء Purchase Order ويعتمد من مدير المشتريات والمدير العام. ثم يرسل أمر الشراء للمورد، وصورة للمخازن، وصورة لقسم الاستلام، وصورة لقسم الحسابات، وصورة يحتفظ بها لدى قسم المشتريات، ويوضح الشكل (1-14) صورة أمر الشراء.

- 5 - إن الأصناف التى تشتترى من السوق يوميا يعد بها كشف يسلم لموظف المشتريات ليقوم بشرائها من السوق.

فندق الرابطة				
أمر شراء رقم				
التاريخ :				
القسم :				
بيان الصنف	الوحدة	الكمية	تاريخ التسليم المطلوب	ملاحظات
<p>الطالب :</p> <p>اعتماد رئيس القسم :</p> <p>اعتماد مدير الفندق</p> <p>.....</p>				

الشكل (1-14) أمر شراء بضاعة

ب - إجراءات استلام المون

- 1 - يقوم قسم الاستلام باستلام الأصناف الواردة ومطابقتها مع طلب الشراء وأمر الشراء وذلك بحضور مندوب عن قسم المشتريات ومندوب عن الجهة الطالبة.
- 2 - يراجع أمين المخزن الكميات الواردة على الصورة التي لديه من طلبات الشراء وذلك من حيث الكميات ونوع الأصناف والجودة ثم الأسعار.
- 3 - مراجعة الأسعار على دفتر الأسعار اليومي الذي يعده قسم المشتريات.
- 4 - يتأكد أمين المخزن من أن الأصناف الواردة سلمت في التاريخ والوقت المحدد.
- 5 - التأكد من أن الفواتير مطابقة للكميات المستلمة والأسعار المتفق عليها.
- 6 - تسلم الفاتورة المستلمة مع مذكرة الاستلام لقسم المشتريات لاتخاذ اللازم نحو تحويلها لقسم الحسابات لإجراءات السداد.

2 - يقوم أمين المخزن بتسجيل الكمية المنصرفة للأقسام المختلفة من واقع اذون الصرف في خانة الصادر، والفرق بين إجمالي الوارد والصادر اليومي يمثل الرصيد بالمخازن من كل صنف، ويوضح الشكل (1-16) تصميم بطاقة الصنف وعندما يصل رصيد الصنف بالمخزن إلى الحد الأدنى يقوم بتحرير طلب شراء كما سبق الذكر.

3 - أما بخصوص المأكولات الطازجة وهي اللحوم، والطيور، والأسماك والبيض واللبن ومنتجاته.. الخ فإنها لا تقيد ببطاقات الصنف، وإنما تقيد بسجل حركة الثلاجة وهو عبارة عن بيان بالأصناف الطازجة موضحاً به البيانات الآتية: رصيد اليوم السابق، وارد اليوم، صادر اليوم ثم الرصيد في نهاية اليوم.

فندق الرابطة							
بطاقة الصنف رقم							
الحد الأدنى :			اسم الصنف :				
الحد الأعلى :			المواصفات :				
الوحدة :			مكان التخزين :				
ملاحظات	الرصيد		المنصرف		الوارد		التاريخ
	الجرد الفعلى	الدفتري	الكمية	اذن صرف	الكمية	مذكرة استلام	

الشكل (1-16) بطاقة الصنف

د - إجراءات صرف المؤن:

تحرر الجهة الطالبة إذن صرف من أصل وصورتين يعتمد من مدير الفندق أو مدير قسم الطعام والمشروبات، ترسل أصل وصورة إلى قسم المخازن، وعند صرف المؤن المطلوبة توقع الجهة الطالبة على الأصل والصورة بما يفيد الاستلام، ويحتفظ أمين المخازن بالأصل وترسل الصورة إلى قسم الحسابات للقيد بموجبها فى أستاذ الصنف. ويوضح الشكل (1-17) إذن صرف المؤن.

وسوف نوضح الطريقة المتبعة فى تحميل الأصناف المنصرفة على حسابات الأقسام المختلفة حين دراسة الدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أنه تتبع نفس الإجراءات بخصوص كل من مخازن المشروبات والمخازن العامة.

فندق الرابطة			
اذن صرف مؤن رقم			
تاريخ الإصدار: إلى أمين مخزن المؤن : نرجو التكرم بصرف الأصناف الآتية:			
الصنف	الوحدة	الكمية المطلوبة	ملاحظات
أرز	الكيلو		
مكرونه	الكيلو		
مسلى	الكيلو		
مرية محفوظة	علبة كيلو		
-			
-			
-			
توقيع طالب الأصناف :		تاريخ الاستلام :	
توقيع أمين المخزن:		توقيع المستلم :	

الشكل (1-17) اذن صرف مؤن

ثانياً : قسم المطبخ

لا يرتبط نشاط قسم المطبخ بنشاط قسم المطعم فحسب، بل يمتد إلى جميع الأقسام الأخرى التى يمدّها المطبخ بما يلزمها من أطعمة يقوم بتجهيزها، ولهذا فإن نظام الضبط الداخلى بالمطبخ يتوقف على استخدام قائمة تكاليف مبسطة عن كل شهر ويمكن إيجاد متوسط تكلفة الوجبة يوميا عن طريق قسمة التكلفة اليومية للمطبخ على عدد الوجبات التى تم إعدادها، وبالتالي يمكن ملاحظة التقلبات اليومية فى تكلفة الوجبة والبحث عن أسباب هذه التقلبات. كما يمكن إعداد تقرير أسبوعى لتحديد تكلفة الوجبة من المؤن (إفطار، غداء، عشاء) حتى يمكن المقارنة بين متوسط التكلفة من يوم لآخر خلال الأسبوع الواحد، وعلى الإدارة التقصى عن أسباب هذه التقلبات فى تكلفة إعداد الوجبات واتخاذ القرار المناسب فى حينه^(١).

ثالثاً : أقسام المطعم والمقهى والصالات

– عند طلب النزىل تقديم خدمة، يحرر رئيس الصف أو رئيس المطعم بطاقة خدمة من أصل وصورتين، يرسل الأصل إلى الجهة التى ستقدم الخدمة كالمطعم أو المقهى لسحب المطلوب، والصورة ترسل إلى كاتب الفواتير لاستخراج الفاتورة بموجبها، والصورة الثالثة تبقى بالدفتري وهذه البطاقات مسلسلة الأرقام، وتحتوى بطاقة الخدمة على رقم الغرفة ورقم المائدة والتاريخ والصف المراد سحبه.

– عند سحب المطلوب صرفه يراجع مراقب المطبخ Food Checker – وهو كاتب الفواتير سالف الذكر – الصف أو الأصناف الصادرة للنزىل أو العميل على الفاتورة المحررة من أصل وصورتين، حيث ترسل أصل الفاتورة مع الطلب. وترسل الصورة إلى قسم المراجعة، وتبقى الصورة الثالثة بالدفتري. وإذا كان المبيع بالنقد تختم الفاتورة وصورها بما يفيد كلمة «نقدا»، أما إذا كان المبيع على الحساب تختم بما يفيد «على الحساب»، وفى حالة المبيع بالنقد تسلم أصل الفاتورة للعميل للدفع بموجبها إلى رئيس الصف، وإذا كانت على الحساب يتم توقيع النزىل عليها بما يفيد استلامه للطلب وترسل إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء لقيدها

(١) د. محمد حسن الجزيرى، التخطيط المحاسبى للمشروع من الناحية التطبيقية – محاسبة الفنادق، مكتبة عين

على حسابه الجارى فى خانة المسحوبات طبقا لما سبق بيانه. وفى نهاية اليوم أو الوردية يسلم رئيس الصف المبالغ المحصلة لقسم المراجعة حيث يقوم بحصر المبالغ المحصلة من واقع صور الفواتير ويحرر بها كشف بيع تفصيلى للأقسام من أصل وصورة، يرسل الأصل مع النقدية المحصلة إلى قسم الخزينة لاستلام النقدية بموجبه، حيث يستخرج إيصال بالمبلغ من أصل وصورتين، الأصل يعتبر مستند توريد، وصورة يستلمها رئيس الصف، والصورة الثالثة تبقى بالدفتر. وبهذا الإجراء تتم مراجعة المبيعات اليومية وحصرها وتسجيلها يوميا.

– تتم كذلك مراجعة الطلبات المنصرفة من الأقسام المختلفة من واقع أصول البطاقات على صورها الموجودة طرف كتبة الفواتير بواسطة قسم المراجعة للتحقق من صحة هذه العمليات.

ويستعمل المقهى آلة تسجيل ومراقبة النقدية Cash Register فى تسجيل المبيع بالنقد، وفى حالة البيع يضغط الموظف المختص على لوحة مفاتيح الأرقام بالمبالغ المبيعة فيتم تسجيل المبلغ على إيصال يقطعه ويسلمه للعميل، ويسجل رقم المبيع فى أن واحد على شريط داخل الآلة. وفى آخر اليوم يقوم المراجع بفتح الآلة بمفتاح يحتفظ به معه، ويستخرج الشريط ويراجع المبالغ المقبوضة مع إجمالى الشريط ثم يستلمها لتسليمها إلى قسم الخزينة مقابل إيصال من أصل وصورتين، الأصل يعتبر بمثابة مستند التحصيل، والصورة تعطى للموظف المختص بآلة تسجيل النقدية، والصورة الثانية تبقى بالدفتر المسلسل الأرقام. وفى حالة رغبة النزول فى قيد المبلغ على حسابه الجارى يرسل أصل الإيصال سالف الذكر إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء بعد التوقيع عليه من النزول بما يفيد ذلك وإضافة رقم الغرفة – لقيدته على حسابه الجارى.

وبالنسبة لمراقبة مبيعات المقهى تجرى عملية جرد يومية للمتبقى من المشروبات والفرق بينه وبين المخزون يمثل الكمية المباعة، ويجب أن يطابق هذا الفرق مع قيمة المبيع، وإذا وجد عجز فيحصل قيمته من الموظف المختص، وإن وجدت زيادة فيعتبر ربحا للفندق ينتج عادة من فروق المكيال للكاسات. ثم يجرى استكمال العهدة من مخزون المشروبات لدى الشخص المسئول عن المقهى إلى ماكانت عليها، وبذلك تتحقق الرقابة الداخلية الفعالة على مبيعات المقهى.

3-1-2 دورة استغلال أقسام التشغيل الأخرى

تهدف هذه الدورة إلى:

أ - إحكام الرقابة الداخلية على إيرادات الأقسام التشغيلية (الفنية) الأخرى بالإضافة إلى الإيجارات والإيرادات الأخرى.

ب - متابعة تسلسل مستندات الإيرادات المتنوعة وذلك بهدف تسجيل وحصر المستندات المفقودة Missing Vouchers.

ج - إعداد تقرير يومي Daily Report عن كل نوع من أنواع الإيرادات المتعلقة بأقسام الهاتف، ومغسلة النزلاء، وحمام السباحة، والجراج... الخ.

د - التأكد من أن كافة الإيرادات الخاصة بالأقسام التشغيلية الأخرى والتي قدمت خلال اليوم قد تم المحاسبة عليها وإدراجها ضمن إيرادات تلك الأقسام.

هـ - ضمان تحميل الإيرادات الآجلة على حسابات النزلاء بقسم الحسابات الجارية للنزلاء.

وتتضمن دورة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى مايلي:

أولاً: قسم شئون الغرف

ثانياً: قسم البياضات والمفروشات

ثالثاً: قسم الغسيل والكي والتنظيف الجاف

رابعاً: قسم الهاتف

خامساً: قسم الصيانة والإصلاحات

وفيما يلي شرح موجز لخطوات العمل المتعلقة بهذه الأقسام.

أولاً : قسم شئون الغرف

تنحصر مهام هذا القسم في الإشراف على راحة النزلاء المقيمين بالفندق ومدهم بما يلزمهم من طلبات مختلفة ومتعددة إلى جانب الإشراف على ترتيب ونظافة الغرف وقاعات

المطعم والمقاهى والصالات ومدها بما يلزمها من أغطية وبياضات ومفارش نظيفة وسبق أن بينا علاقة هذا القسم بالاستقبال ووظائفه المختلفة من ناحية النزلاء.

ثانيا : قسم البياضات والمفروشات

وظيفة هذا القسم كما سلف البيان هو الإشراف على المفروشات والبياضات والأغطية اللازمة للفندق، ويقوم بتسليم البياضات إلى قسم الغسيل والكى ثم استلامها نظيفة بعد إتمام عملية الغسيل والكى. ولديه مخازن عمومية ومخازن فرعية، ويمسك سجلات إحصائية وبيانية للوارد والمنصرف والرصيد لكل صنف، كما يتبع هذا القسم فرعاً صغيراً لإصلاح ورفى البياضات، كما يقوم بتفصيل البياضات الجديدة فى بعض الأحيان.

ثالثا : قسم الغسيل والكى والتنظيف الجاف

سبق أن بينا أن هذا القسم يخدم كلا من الفندق من ناحية غسل وكى مفروشاته وبياضاته الخ، كما يخدم النزلاء من ناحية غسل وتنظيف ملابسهم حسب طلبهم، وعند طلب النزيل غسلاً تملأ خانات قائمة غسيل Laundry List مطبوعة جاهزة بأنواع الملابس المراد غسلها مبينا بها رقم الغرفة والتاريخ وعدد القطع، ويقوم بملء هذه البيانات موظف الغرف من أصل وثلاثة صور، صورة تبقى لدى موظف الغرف، ويرسل الأصل وصورتين إلى قسم الغسيل والكى.

وعند إتمام عملية الغسيل والكى يرسل قسم الغسيل أصل وصورة هذه القائمة إلى موظف الغرف مع الغسيل، فيقوم موظف الغرف بمراجعة الغسيل على الصورة التى لديه، ويسلم الغسيل إلى النزيل حيث يوقع النزيل على الصورة بما يفيد استلامه للغسيل، ويعطى له الأصل. أما الصورة فترسل إلى قسم حسابات النزلاء لقيدها على حسابه الجارى. ويحتفظ قسم الغسيل والكى بالصورة التى لديه.

أما فى حالة تحصيل قيمة خدمات المغسلة نقداً، فانه يتم تحرير إيصال الغسيل من أصل وصورتين Laundry Voucher ويتم تسليم النزيل الأصل دليلاً على سداد القيمة نقداً، ويحتفظ بالصورة بقسم الغسيل، وترسل الصورة الثانية إلى قسم الحسابات.

رابعاً : قسم الهاتف

- يخدم هذا القسم كلا من الإدارة والعاملين بالفندق، والنزلاء.

- يحضر كشف يومي من أصل وصورة بأسماء النزلاء وأرقام غرفهم وأرقام الهواتف التي طلبوها وقيمة المكالمات الهاتفية الخارجية Long Distance Calls والمكالمات الدولية International Calls ويرسل أصل هذا الكشف يوميا إلى قسم الحسابات الجارية للنزلاء لقيود القيمة على حسابهم وتحفظ الصورة بالقسم.

- وفي حالة قيام النزيل بالسداد النقدي لقيمة المكاملة يقوم الموظف المختص بتحرير نموذج مكاملة خارجية أو دولية من أصل وصورة ويحتفظ بالأصل لإرفاقه مع الكشف سالف الذكر، وتسلم الصورة للنزيل.

- كما يحضر كشف يومي من أصل وصورة لجميع المكالمات الخارجية والدولية الخاصة بالإدارة، ويرسل الأصل إلى إدارة الفندق للاعتماد. وفي حالة وجود مكالمات شخصية للعاملين فيجربى تحصيل قيمتها بموجب إيصالات توريد للزينة. وتجدر الإشارة إلى أنه تتبع نفس الإجراءات السابقة بخصوص كل من خدمة البرقيات وخدمة التلكس.

خامساً: قسم الصيانة

يختص قسم الصيانة كما سلف الذكر بالقيام بجميع الإصلاحات اللازمة للأجهزة والمعدات والأثاثات والمصاعد وجميع التركيبات، وتشترى كل قطع الغيار والأدوات اللازمة لهذه الإصلاحات ويعمل بها إذن توريد للمخازن كالمؤمن تماما، ثم تصرف كالمعتاد من المخازن بأذن صرف معتمدة. ويقوم هذا القسم في بعض الأحيان وعند الضرورة بتصنيع بعض المستلزمات كالطاوولات والأرفف والدواليب بورشة النجارة، وفي هذه الحالة تضاف تكلفة هذه المستلزمات إلى أصول الفندق، نظرا لكونها مصروفا رأسماليا.

وجدير بالذكر أنه توجد بعض الأنشطة الأخرى في بعض الفنادق تون البعض الآخر، مثل مزرعة الخضروات وتمد الفندق بالخضروات الطازجة يوميا، وبيع الفائض عن الحاجة، والحدائق تمده بالزهور، وحمامات السباحة، والنادي الليلي، وصالة الألعاب كالتنس وغيرها،

والمحلات التجارية لبيع التحف والكتب والهدايا، وذلك حسب طبيعة الفندق ويجرى العمل بكل هذه الأقسام مثل سائر الأقسام الأخرى السابق شرحها.

4-1-2 الدورة المستندية للمدفوعات

تهدف دورة المدفوعات إلى تحقيق مايلى:

- 1 - التأكد من أن جميع المدفوعات قد تمت وفقاً للائحة المالية للفندق.
- 2 - التأكد من صحة وسلامة مستندات المدفوعات ومطابقتها لشروط الاتفاق مع الموردين وغيرهم.
- 3 - التأكد من أن تلك المدفوعات نظير توريدات أو خدمات مقدمة للفندق.
- 4 - التأكد من أن الصرف يتم بموجب مستندات مستوفاة ومعتمدة من الشخص المسئول صاحب الصلاحية.
- 5 - التأكد من ختم جميع مستندات الصرف التى تم صرفها بختم سددت تفاديا لتقديمها للصرف مرة أخرى.

ونتناول فى الدورة المستندية للمدفوعات الإدارات التالية:

أولاً : إدارة شئون الأفراد

ثانياً: الإدارة المالية

وفيما يلى شرح مختصر للإجراءات المتبعة بالنسبة لكل من الإدارتين.

أولاً : إدارة شئون الأفراد

- 1 - تقوم إدارة شئون الأفراد بناءً على حاجة الأقسام المختلفة بالفندق إلى تعيين بعض الموظفين، بتحديد مسميات الوظائف المراد شغلها ومن ثم تحديد اختصاصات ومسئوليات كل وظيفة، ويتم الإعلان عن الوظائف المطلوب شغلها، ثم تفحص الطلبات المقدمة وتعد المقابلات الشخصية لاختيار أفضل المتقدمين وإذا وقع الاختيار على المتقدم، فإنه يحرر عقد عمل من أصلين، أصل للطرف الأول (الفندق) وأصل للطرف الثانى (المتقدم).

2 - يتم فتح ملف للموظفين الجدد وتوضع فيه جميع أوراق التعيين، ويحرر كشف بأسماء وبيانات الموظفين الجدد من أصل وصورة، ويرسل الأصل إلى الإدارة المالية (الحسابات العامة)، ويحتفظ بصورة لدى إدارة شئون الأفراد. ويتضمن هذا الكشف اسم الموظف، والدليل الرقمى له، والوظيفة، والمرتب، وتاريخ التعيين، والإدارة أو القسم الذى يعمل به.

3 - يقوم الموظف أو العامل عند كل من بداية ونهاية الوردية بإدخال بطاقة تسجيل الوقت الخاص به فى ساعة تسجيل الوقت أو إثبات وقت الحضور والانصراف فى السجلات المختصة وذلك لمعرفة ساعات العمل بالفندق، وإذا كان هناك وقت إضافى فلا بد من تحرير نموذج خاص بذلك واعتماده من رئيس القسم والمدير العام.

4 - يقوم رئيس القسم بإعداد كشف حضور وانصراف من أصل وصورة موضحا به أسماء الموظفين بالقسم وساعة الحضور والانصراف الخاصة بكل منهم، ويرسل الأصل إلى إدارة شئون الأفراد، وصورة تحفظ بالقسم.

5 - فى حالة قيام الموظف بأى مخالفة كالغياب بدون إذن يقوم رئيس القسم المختص بتحرير إخطار بشأن وقوع مخالفة من أصل وصورة موضحا به نوع المخالفة واسم الموظف المخالف، ويرسل الأصل لإدارة شئون الأفراد، وصورة يحتفظ بها لدى رئيس القسم.

ثم تقوم إدارة شئون الأفراد بالتحقيق فى المخالفة وتوقيع الجزاء المناسب على نموذج جزاء Penalty Form من أصل وصورة يسلم الأصل للموظف، وتحفظ الصورة الخاصة بالمخالفة فى ملف الموظف.

6 - يقوم الموظف المختص بإدارة شئون الأفراد بإعداد كشف بالاستقطاعات، وكذلك كشف بأسماء الموظفين الحاصلين على إجازات مرضية من أصل وصورة، يرسل الأصل للحسابات (الإدارة المالية)، ويحتفظ بالصورة لدى رئيس القسم.

7 - عند طلب الموظف القيام بإجازة يجب أن يحضر نموذج طلب إجازة، يعتمد الطلب مدير شئون الأفراد للتأكد من وجود رصيد للموظف يسمح بالإجازة ومن مدير الإدارة التابع لها الموظف وتخصم الإجازة من رصيد الإجازات الخاص بالموظف.

8 - تقوم إدارة شئون الأفراد بإعداد كشوف الأجور والمرتبات الخاصة بالموظفين والعاملين بالفندق، وتحرر هذه الكشوف من أصل وصورة، ويفضل إعداد كشف منفصل لموظفى كل قسم، ويرسل الأصل للإدارة المالية (المدفوعات)، وتحفظ صورة لدى إدارة الأفراد.

ثانيا : الإدارة المالية

تتمثل إجراءات النورة المستندية المتعلقة بالإدارة المالية (قسم المدفوعات) فيما يلى:

1 - تتلقى الإدارة المالية (قسم المدفوعات) المستندات المتعلقة بمستحقات الموردين ومصلحة الضرائب وهيئة التأمينات وهيئة الكهرباء وكشوف مرتبات الموظفين الخ

2 - يقوم الموظف المختص بقسم المدفوعات بمطابقة مذكرة الاستلام، وأمر الشراء، وطلب الشراء، وفاتورة المورد، من أجل التأكد من صحة المستندات من الناحية الشكلية والموضوعية.

كما يقوم أيضا بمطابقة كشوف المرتبات مع كشوف الموظفين الجدد، وكشوف الموظفين الذين تركوا العمل، وكشف الاستقطاعات، مع الاطلاع على كشوف المرتبات الخاصة بالشهر الماضى، وذلك لمقارنة المرتب الأساسى لكل موظف مع مرتبه الأساسى طبقا لكشوف المرتبات المتعلقة بالشهر الحالى. وفى حالة وجود أية اختلافات لابد من بحثها وذلك بالرجوع إلى ملفات شئون الأفراد.

3 - بعد الانتهاء من إجراءات المراجعة المستندية يقوم محاسب المدفوعات بالإدارة المالية بتحرير إذن صرف صكوك من أصل وصورة مرفق به الصك المحرر، الأصل يرفق مع مستندات الصرف والصك، ويحتفظ بالصورة مسلسلة طبقا لأرقام الصكوك الصادرة بالإدارة المالية (قسم المدفوعات) ثم يعتمد إذن الصرف والصك المحرر من الشخص المسئول وفقا لجدول السلطات المالية، وإذا كان إذن صرف نقدية يرسل مع جميع المرفقات للصراف العام لصرفه وأخذ توقيع المستفيد ويوضح الشكل (1-18) صورة اذن صرف نقدى. أما بالنسبة لإذن صرف صكوك، فيسلم الصك للمستفيد أو من ينوب عنه بموجب توكيل معتمد ويوقع فى المكان المخصص بما يفيد الاستلام. ثم تختتم جميع المستندات بختم صرف منعاً لحدوث تكرار فى الصرف، ويسرى ما تقدم على صكوك المرتبات.

فندق الرابطة	
اذن صرف نقدي رقم	
دينار	رهم
<div style="border: 1px solid black; width: 100px; height: 30px; margin: 0 auto;"></div>	<div style="border: 1px solid black; width: 100px; height: 30px; margin: 0 auto;"></div>
اسم المستفيد :	
فقط بالحروف :	
والقيمة تمثل :	
رئيس الحسابات : المدير المالي : الخزينة :	
استلمت القيمة نقدا : المستلم : التاريخ :	

الشكل (1-18) إذن صرف نقدي

- 4 - يقوم المحاسب المختص بالمدفوعات بإثبات المدفوعات في يومية النقدية (جانب المدفوعات)، ثم يقوم آخر بترحيل المدفوعات إلى دفاتر الأستاذ المساعدة Subsidiary Ledgers.
- 5 - يحرر قيد اليومية العامة بإجمالي المدفوعات التي تمت خلال الشهر ويعتمد من المدير المالي، ثم يرسل لقسم الحسابات العامة للتسجيل بموجبه في دفتر اليومية العامة، ثم الترحيل إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام، وسوف نوضح هذه القيود ونحن بصدد دراسة المجموعة الدفترية وهذا ما سنتناوله في البحث التالي.

خلاصة البحث الأول

عرضنا فى هذا البحث شرحا وافيا لأهم المستندات والدورات المستندية فى صناعة الفنادق، والتي تمثلت فى دورة استغلال الغرف حيث عرضنا أهدافها والأقسام ذات العلاقة من حجز واستقبال واستعلامات وشئون الغرف والحسابات الجارية للنزلاء والخزينة، وإتماما للفائدة، عرضنا نماذج المستندات المستخدمة فى هذه الأقسام.

أضف إلى ذلك دورة استغلال المطاعم والمقاهى والصالات حيث تناولنا أهداف الدورة والأقسام ذات العلاقة وهى المشتريات والمخازن والمطابخ والمطاعم والمقاهى والصالات، علاوة على بيان إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه الدورة، بداية من إجراءات شراء المؤن، وإجراءات الاستلام، والتسجيل ببطاقات الصنف، وأخيرا إجراءات صرف المؤن.

هذا وقد تضمن هذا البحث دورة إيرادات استغلال الأقسام التشغيلية الأخرى والتي تمثلت فى قسم شئون الغرف، وقسم البياضات، وقسم الغسيل والتنظيف، وقسم الهاتف، وقسم الصيانة والإصلاحات.

وأخيرا أظهرنا أهمية توافر الدورة المستندية للمدفوعات من حيث أهدافها وإجراءاتها والأقسام ذات العلاقة وهى إدارة شئون الأفراد والإدارة المالية.

أسئلة للمناقشة

- 1 - ما المقصود بالمستندات وما هي أنواعها؟
- 2 - اذكر بعض أنواع المستندات المستخدمة في صناعة الفنادق؟
- 3 - ما هي أهمية الدورة المستندية لاستغلال الغرف؟
- 4 - ما هي أنواع الحجز بالفنادق؟
- 5 - ما هو الفرق بين إخطار الحجز وسجل الحجز؟
- 6 - ما هو الفرق بين بطاقة تسجيل نزيل وبطاقة النزيل؟
- 7 - ما هو المقصود بتقرير تشغيل الغرف الليلي؟
- 8 - وضع الإجراءات التي تتبع في قسم الاستقبال عند وصول النزيل؟
- 9 - اشرح باختصار الإجراءات التي تتبع عند مغادرة النزيل للفندق؟
- 10 - ما المقصود بفاتورة النزيل، مع تصميم نموذج مبسط لها؟
- 11 - ما هي مهام قسم الاستعلامات بالفندق؟
- 12 - من المسئول عن تحرير طلب صيانة بأحدى الغرف؟
- 13 - وضع مهام قسم الحسابات الجارية للنزلاء، وأهم المستندات التي يتلقاها من الأقسام التشغيلية؟
- 14 - ما هي مهمة قسم الخزينة بالفندق؟
- 15 - ما المقصود بكشف النزلاء الميوب اليومي؟
- 16 - اشرح باختصار إجراءات الدورة المستندية لقسم المشتريات والمخازن؟

- 17 - ما المقصود بإخطار المطبخ؟
- 18 - من المسئول عن التسجيل فى بطاقة الصنف؟ ثم صمم نموذجاً لها؟
- 19 - وضع وظيفة قسم الغسيل والكى والإجراءات المستندية المتعلقة به؟
- 20 - وضع وظيفة قسم الهاتف بالفندق والإجراءات المستندية المتعلقة به؟
- 21 - لماذا يجب تصميم دورة مستندية للمدفوعات بالفندق؟
- 22 - اشرح الإجراءات المتبعة فى إدارة الأفراد ذات العلاقة بالمدفوعات؟
- 23 - وضع الإجراءات الرقابية بقسم المدفوعات بالفندق؟

المبحث الثاني

المجموعة الدفترية

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

- 1 - تحديد المجموعة الدفترية في صناعة الفنادق.
- 2 - تصميم اليوميات المساعدة والقيد فيها.
- 3 - إجراء قيود اليومية العامة من واقع اليوميات المساعدة.
- 4 - التعرف على دفاتر الأستاذ المساعدة والهدف منها.
- 5 - معرفة طبيعة دفتری الأستاذ العام والتشغيل والهدف منهما.
- 6 - وصف الدفاتر البيانية بالفنادق وتحديد الفرق بينها وبين الدفاتر المحاسبية.
- 7 - التعرف على الكشوف والتقارير المستخدمة في الفنادق من حيث طبيعة وغرض كل منها.

مقدمة

تصمم المجموعة الدفترية بهدف حصر جميع العمليات والأحداث المالية الخاصة بنشاط الفندق بالإضافة إلى تحديد علاقته بالغير، وذلك من أجل قياس نتيجة نشاط الفندق وبيان المركز المالي له، بالإضافة إلى إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد على أداء وظائفها المختلفة بكفاءة وعلى اتخاذ القرارات الرشيدة.

ويقصد بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات المستخدمة في تسجيل وتبويب بيانات أنشطة الفندق، وتتوقف نوعية وعدد الدفاتر والسجلات والكشوف على حجم وطبيعة نشاط الفندق والطريقة المحاسبية المتبعة، إلا أنه بصفة عامة تتكون المجموعة الدفترية المستعملة بالفنادق من الآتي:

2-2-1 - دفاتر اليومية المساعدة (الفرعية)

- 1 - دفتر يومية النقدية
- 2 - دفتر يومية المشتريات الآجلة
- 3 - دفتر يومية الإيرادات
- 4 - دفتر يومية المصرف
- 5 - دفتر يومية المسموحات
- 6 - دفتر يومية المنصرف من الخازن.

2-2-2 _ دفاتر الأستاذ المساعدة

- 1 - دفتر أستاذ الموردين
- 2 - دفتر أستاذ الحسابات تحت التحصيل (المدينين)
- 3 - دفتر أستاذ المصروفات العمومية والإدارية التحليلي
- 4 - دفتر أستاذ الصنف لمخزن المأكولات (المؤن)
- 5 - دفتر أستاذ الصنف لمخزن المشروبات
- 6 - دفتر أستاذ الصنف للمخزن العام
- 7 - دفتر أستاذ الموظفين

2-2-3 _ دفتر اليومية العامة (المركزية)

2-2-4 _ دفتر الأستاذ العام والتشغيل

2-2-5 _ الدفاتر البيانية (الإحصائية)

- 1 - دفتر أستاذ الفضيّات والزجاجيات
- 2 - دفتر أستاذ الأثاث والأجهزة
- 3 - دفتر أستاذ البياضات والمفارش والأغطية والسجاجيد
- 4 - دفتر أستاذ الأواني النحاسية والألومنيوم

2-2-6 _ الكشوف والتقارير

- 1 - كشوف المرتبات والأجور
- 2 - كشف المرتبات والأجور السنوي
- 3 - تقرير الإيرادات والمصروفات اليومي
- 4 - كشف حركة الثلاجة اليومي

5 - كشوف حركة صادر المخازن اليومي (بالكمية والقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

6 - كشوف حركة صادر المخازن الشهري (كمية) موزعا على الأقسام المختلفة

7 - كشوف حركة صادر المخازن الشهري (كمية وقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

8 - التقرير اليومي عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف

9 - ميزان المراجعة الشهري والتجميعي عن العام الحالي والعام السابق للحسابات العامة.

وتتناول فيما يلي كيفية القيد في هذه الدفاتر والسجلات، واستعمالات الكشوف والتقارير المختلفة.

2-2-1 - دفاتر اليوميات المساعدة

وهي عبارة عن مجموعة من الدفاتر المخصصة لتسجيل عمليات معينة ومن أهم هذه الدفاتر ما يلي:

1 - دفتر يومية النقدية Cash Subsidiary Journal

ذكرنا أن قسم الخزينة يرسل يوميا لقسم الحسابات العامة كشف حركة الوارد والصادر اليومي مع صور إيصالات التوريد ومستندات الصرف بعد مراجعتها من قسم المراجعة، فيقوم المحاسب المختص بدفتر النقدية التحليلي بمراجعة المستندات المرفقة مع أصل الكشف ويوقع على الصورة بالاستلام ثم يعيد إيصالات التوريد والصرف سألقة الذكر مع صورة الكشف، ثم يجري قيد المستندات حيث يتم قيد المتحصلات (الوارد) بالجانب المدين من الدفتر موزعا على الحسابات المختلفة، والمدفوعات (الصادر) بالجانب الدائن موزعا على الحسابات المختلفة.

ويشمل جانب المتحصلات من هذا الدفتر الخانات والحسابات الموضحة في الشكل (2-1) ويقيّد تحت حساب النزلاء كل متحصلات الإيرادات الخاصة بالنزلاء، وتحت الإيرادات الأخرى كل إيرادات لا تتعلق بالنزلاء كإيرادات الحديقة إذا لم يكن لها حساب، ومبيعات المخلفات من زجاجات فارغة أو فضلات والإيرادات غير المتكررة، وتحت خانة الضرائب والتأمينات الاجتماعية - الاستقطاعات من المرتبات والأجور واشتراكات التأمينات الاجتماعية وذلك من واقع كشوف المرتبات والأجور التي سيأتى شرحها فيما بعد، ويقيّد تحت خانة المصرف المبالغ المسحوبة من المصرف للخرينة.

أما بالنسبة لجانب المدفوعات من دفتر النقدية التحليلي فيتكون من الحسابات والخانات الآتية:

النقدية، خصم مسموح به، الدائنون، المخزون من مكولات ومشروبات وعمومية، مصروفات مقدمة، مصروفات الأقسام التشغيلية من الغرف والطعام والمشروبات والهاتف ومغسلة النزلاء وغيرها بالإضافة إلى المصروفات العمومية والإدارية والتسويقية والوقود والصيانة والإصلاحات والأعباء الثابتة ومصروفات متنوعة والمصرف. ويوضح الشكل (2-2) نموذجاً ليومية النقدية (المدفوعات).

ويجرى قيد مستندات الصرف المختلفة تحت هذه الحسابات التحليلية السابقة كل فيما يخصه. وفي نهاية كل يوم تجمع خانات منه وله الإجمالية والتحليلية ويطابق مجموع الخانات التحليلية مع القيد بخانة الإجمالي للتحقق من أن كل مبلغ قيد تم تحليله، ويستخرج الرصيد ويجرى مطابقته مع الرصيد الفعلي والظاهر بأصل كشف حركة الخزينة السابق الإشارة إليه. وعند وجود فروق يبحث عنها. ويجرى جرد الخزينة فعلياً في فترات مختلفة للتحقق من الوجود الفعلي.

وفي نهاية كل شهر يعاد جمع خانات دفتر يومية النقدية التحليلي وينقل الرصيد إلى الشهر التالي، ثم يجرى قيد اليومية التالي بدفتر اليومية العامة (المركزية).

التاريخ	رقم صفحة الامتحان	بيان	دائن (التفصيلات)															مدين			
			القرائي	تأمينات	اجتماعية	المرافق	عملاء	قزلاء	إيرادات	أخرى	إيجارات	النفقة	الهاتف	التوريدات	الطعام	الزوف	الإجمالي	خصم	مستحق به	التفدية	الإجمالي

الشكل (2-1) يومية النقدية (التفصيلات)

من مذكورين

حـ / النقدية

حـ / خصم مسموح به

إلى مذكورين

حـ / إيراد الغرف

حـ / إيراد الطعام

حـ / إيراد المشروبات

حـ / إيراد الهاتف

حـ / إيراد المغسلة

حـ / إيراد الإيجارات

حـ / إيرادات أخرى

حـ / النزلاء

حـ / العملاء

حـ / المصرف

إثبات حركة المتحصلات النقدية عن شهر

ويتم إثبات المدفوعات بالقيد التالي:

من مذكورين

حـ / الدائنون (الموردين)

حـ / المخزن العام

حـ / مخزن المؤن

حـ / مخزن المشروبات

حـ / مصروفات مقدمة

حـ / مصروفات مستحقة

- ح / مصروفات الغرف
- ح / مصروفات الطعام
- ح / مصروفات المشروبات
- ح / مصروفات الهاتف
- ح / مصروفات مغسلة النزلاء
- ح / مصروفات إدارية وعمومية
- ح / مصروفات تسويقية
- ح / مصروفات الوقود
- ح / مصروفات الصيانة والإصلاحات
- ح / الأعباء الثابتة
- ح / متنوعة
- ح / المصرف

الى مذكورين

ح / النقدية

ح / الخصم المكتسب

إثبات حركة المدفوعات النقدية عن شهر.....

2- دفتر يومية المشتريات الآجلة

ويخصص هذا الدفتر لإثبات جميع المشتريات الآجلة فقط سواء كانت مأكولات أو مشروبات أو مهمات أخرى والتي تدخل المخازن العامة كمهمات النظافة والوقود اللازم للمطبخ وقطع الغيار اللازمة للصيانة والإصلاحات أو أثاثات أو مفروشات أو مهمات مختلفة خاصة بالأصول. ويوضح الشكل (2-3) صفحة من هذا الدفتر.

وتقيد الفواتير حسب تواريخ التوريد ويأرقام سلسلة طبقاً لما هو جارٍ بالشركات التجارية. وفي نهاية الشهر يتم تجميع الدفتر ويستخرج هذا القيد لتسجيله في دفتر اليومية العامة كالتالي

من مذكورين

ح / مخزن المؤن

ح / مخزن المشروبات

ح / المخزن العام

ح / مصروفات الغرف

ح / مصروفات الطعام

ح / مصروفات المشروبات

ح / مصروفات المغسلة

ح / المصروفات العمومية والإدارية

ح / المصروفات التسويقية

ح / مصروفات الصيانة والإصلاحات

الى ح / الموردين

إثبات المشتريات الآجلة ومصروفات الأقسام خلال شهر.....

3- دفتر يومية الإيرادات

ذكرنا أن قسم الحسابات الجارية للنزلاء يمسك أوراقاً سائبة لإيرادات كل يوم على حده يطلق عليها كشف النزلاء المبوب اليومي طبقاً للشكل (1-12) سالف البيان في المبحث الأول، وذلك سواء كانت المبيعات على الحساب أو نقدية، وفي صباح اليوم التالي يرسل قسم الحسابات الجارية للنزلاء ملخصاً تجميعياً لكشوف اليوم السابق موقعاً عليه من رئيس الحسابات الجارية، فيقوم المحاسب المختص بدفتر يومية الإيرادات بترحيل المبالغ الواردة تحت خانات هذا الملخص بذات الخانات الواردة بهذا الدفتر كما هو موضح بالشكل (2-4) وفي نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية الإيرادات ويستخرج منه هذا القيد لتسجيله بدفتر اليومية العامة كالتالي:

..... **Sim** **Yes**

المسك (2-4) يومية الأثيرادات

من مذكورين

ح / النزلاء

ح / العملاء

ح / جارى الموظفين

إلى مذكورين

ح / إيرادات الغرف

ح / إيرادات الطعام

ح / إيرادات المشروبات

ح / إيرادات الهاتف

ح / إيرادات مغسلة النزلاء

ح / إيرادات الصالات

ح / إيرادات الحفلات

ح / إيرادات حمام السباحة

ح / رسم الخدمة

ح / إيرادات متنوعة

الخ

اثبات الإيرادات المستحقة عن شهر

ويمثل حساب العملاء حسابات النزلاء الذين رحلوا عن الفندق بون سداد حساباتهم نقداً، أما رصيد حسابات النزلاء فيمثل حسابات النزلاء الذين مازالوا مقيمين بالفندق.

4- دفتر يومية المصرف

وهو دفتر يماثل دفتر يومية النقدية إلا أن حساباته قد تكون أقل من يومية النقدية، فيقيد فى جانب منه جميع الصكوك المرسلة للمصرف للتحصيل، والإيداعات عن طريق الخزينة والفوائد الدائنة، ويقيد بالجانب الدائن جميع الصكوك الصادرة إما لتغذية الخزينة، أو لتسديد

حسابات الموردين، أو المرتبات والأجور أو لأي مصروفات أخرى غير مدفوعة عن طريق الخزينة، كما يقيد به مصروفات المصرف من عمولة وتمغة ويريد وفوائد مدينة... الخ.

وفى نهاية الشهر يجمع الدفتر ويرصد ويرحل الرصيد إلى أول الشهر التالى ثم يجرى القيد التالى بدفتر اليومية العامة :

من ح / المصرف

الى مذكورين

ح / العملاء

ح / صكوك برسم التحصيل

ح / الفوائد الدائنة

ح / النقدية (ويلاحظ عدم تكرار هذا القيد اذا

كان قد أخذ فى الاعتبار عند إجراء قيد

اليومية الخاص بحركة النقدية)

إثبات وارد أو متحصلات المصرف عن شهر

من مذكورين

ح / الموردين

ح / مخزن المؤن

ح / مخزن المشروبات

ح / المخزن العام

ح / المرتبات والأجور

ح / النقدية (ويلاحظ عدم تكرار هذا القيد إذا كان قد أخذ فى الاعتبار عند

إجراء قيد اليومية الخاص بالنقدية)

ح / مصروفات الغرف

ح / مصروفات الطعام

ح / مصروفات المشروبات

حـ / مصروفات الهاتف

حـ / مصروفات مغسلة النزلاء

حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

حـ / ضريبة كسب العمل

حـ / التأمينات الاجتماعية

حـ / جارى الموظفين

...الخ

من سائر المصروفات الأخرى إذا تمت عن طريق المصرف

إلى حـ / المصرف

إثبات المدفوعات عن طريق المصرف خلال شهر

5- دفتر يومية المسموحات

تقيد فى هذا الدفتر المسموحات والخصومات المستحقة للنزلاء أو للعملاء، وفى نهاية كل شهر وبعد الإثبات اليومي أولاً بأول فى يومية المسموحات يتم إجراء القيد التالى بدفتر اليومية العامة.

من مذكورين

حـ / مسموحات الغرف

حـ / مسموحات الطعام

حـ / مسموحات المشروبات

حـ / مسموحات الهاتف

حـ / مسموحات مغسلة النزلاء

الخ

الى حـ / المدينين

إثبات قيمة المسموحات الممنوحة للنزلاء والعملاء خلال شهر....

ويوضح الشكل (2-5) صفحة من يومية المسموحات

6- يومية المنصرف من المخازن

يقيد بيومية المنصرف من المخازن الأصناف المنصرفة يوميا مبنوية على حسب الأقسام، ويوضح الشكل (2-6) نموذجاً لهذا الدفتر. وفي نهاية كل فترة مناسبة يتم تجميع خانات هذا الدفتر، ويستخرج القيد لأثبتات المنصرف من المخازن بدفتر اليومية العامة كالتالي:

من مذكورين

ح / مصروفات الغرف

ح / تكلفة الطعام

ح / تكلفة المشروبات

ح / مصروفات الطعام

ح / مصروفات المشروبات

ح / مصروفات الهاتف

ح / مفصلة النزلاء

ح / مصروفات عمومية وإدارية (الإدارة العامة)

ح / مصروفات التسويق

ح / صيانة وإصلاحات

إلى مذكورين

ح / مخزن المفروشات

ح / مخزن مهمات النزلاء

ح / مخزن المؤن

ح / مخزن المشروبات

ح / مخزن مهمات الأطعمة والمشروبات

ح / مهمات الدعاية والاعلان

ح / مخزن الصيني والزجاجيات والفضيات

ح / مخزن المهمات وقطع الغيار

إثبات تكلفة المهمات المنصرفة من المخازن المختلفة

والمحملة على الأقسام المستفيدة خلال شهر.....

2-2-2 دفاتر الأستاذ المساعدة

تفيد هذه الدفاتر في تحليل البيانات الواردة بدفتر الأستاذ العام، بالإضافة إلى إجراء المطابقة بين أرصدة الحسابات الإجمالية الظاهرة بدفتر الأستاذ العام والأرصدة التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعد، ونشرح منها ما يلي:

1 - دفتر أستاذ الموردین Accounts Payable Ledger

دفتر أستاذ عادی يفتح فيه حساب لكل مورد، ويرحل إلى الجانب الدائن من كل حساب فيه من واقع دفتر يومية المشتريات الآجلة، وفي الجانب المدين العمليات الخاصة بالسداد أو الخصم إما من واقع دفتر المصرف أو النقدية أو دفتر اليومية العامة.

وفي نهاية كل شهر يستخرج ميزان مراجعة، ثم تطابق المجاميع وإجمالي الأرصدة مع حساب الموردين الإجمالي بدفتر الأستاذ العام.

2 - دفتر أستاذ الحسابات زحت التحصيل (المدينين)

وهو دفتر أستاذ عادی - ويجرى الترحيل في الحسابات الشخصية تحت التحصيل في الجانب المدين من واقع صور الفواتير التي ترسل من قسم حسابات النزلاء، كما يجرى القيد الخاص بالمتحصلات إما من واقع دفتر النقدية (إيصالات السداد) أو المصرف أو اليومية العامة. ويجرى مطابقة إجمالي أرصدة المدينين اليومي والشهري مع الدفتر المسوك بواسطة قسم حسابات النزلاء.

وفي نهاية كل شهر يعمل ميزان مراجعة ثم يجرى مطابقة مجاميعه وأرصده بالكتاب الإجمالي للمدينين بدفتر الأستاذ العام كالمعتاد. وفي حالة وجود فروق يبحث عنها.

3 - دفتر أستاذ المصروفات العمومية والإدارية التحليلي

وهو عبارة عن دفتر ذي خانات متعددة يرحل إليها المصروفات العمومية والإدارية محللة من واقع مستندات الصرف بدفترى النقدية والمصرف، ومستندات اليومية العامة، ويومية المشتريات الآجلة وتشتمل خانات هذا الدفتر على أنواع المصروفات الآتية:

عجز النقدية وعمولات بطاقات الائتمان ومصرفيات معالجة البيانات والتبرعات والاشتراكات ومصرفيات الموارد البشرية وأقساط التأمين والاتصالات الداخلية والفقد والتلف ومهمات التشغيل والبريد والبرق والأتعاب المهنية ومخصص الديون المشكوك فيها والأمن والنقل والسفر والضيافة وأخرى.

ويجب أن يطابق إجمالي المصروفات الشهرية من واقع هذا الدفتر مع إجمالي حساب المصروفات العمومية والإدارية بدفتر الأستاذ العام والتشغيل.

4- دفتر أستاذ (الصنف) مخزن المؤن (المأكولات)

وهو عبارة عن دفتر تسطيره كالآتي:

كل صفحة تشتمل على اسم الصنف والحد الأدنى والحد الأعلى، ومقسم إلى أربع خانات كبيرة مماثلة تستعمل كل خانة لكل شهر من شهور السنة. وكل خانة مسطرة في النصف الأعلى منها وهي الخاصة بالوارد. خانة للتاريخ، ورقم الفاتورة، ورقم القيد، والبيان، وعدد الوحدات وسعر الوحدة، وخانة أخيرة للمبلغ. ويوضح الشكل (2-7) صفحة من هذا الدفتر، حيث يتم إثبات أسعار وقيم الكميات الواردة في هذا القسم من واقع صور مذكرات الاستلام وأوامر التوريد التي يرسلها قسم المشتريات إلى قسم الحسابات وفواتير الموردين سواء كانت بالنقد أو على الحساب، وعن طريق الخزينة أو المصرف أو يومية المشتريات الآجلة.

أما النصف الأسفل فهو عبارة عن عدة خانات لتسجيل الكميات المنصرفة وقيمتها موزعة على الأقسام المختلفة، وبذلك يلزم لكل صنف من الأصناف ثلاث صفحات (٤ خانة \times ٣ صفحة = ١٢ شهراً). ويجرى الترحيل إلى هذه الخانات الأخيرة من واقع الكشوف الشهرية بالكميات المنصرفة من المخازن للأقسام المختلفة التي سيلى شرحها في بند سادساً (الكشوف والتقارير المستخدمة) ويتم تسعير البضاعة المنصرفة على أساس متوسط سعر التكلفة الشهري، وترجل الكميات المتبقية للشهر التالي بقيمتها من واقع متوسط سعر التكلفة الناتج من قسمة قيمة المشتريات الشهرية على عدد الوحدات المشتراة، أنظر الشكل (2-7) في الجزء الأسفل منه الذي يوضح كيفية إثبات المنصرف من الصنف.

رقم مسلسل						الحد الأعلى: الحد الأدنى: الوحدة :	
اسم الصنف شهر :							
الوارد							
التاريخ	رقم الفاتورة	رقم القيد	البيان	عدد الوحدات أو الكمية	سعر الوحدة	المبلغ	
			متوسط سعر الوحدة الاجمالي المنصرف الرصيد المرحل				

المنصرف

قسم الكمية	قسم الكمية	قسم الكمية	قسم الكمية	قسم الكمية	قسم الكمية	الاجمالي الكمية

الاجمالي
السعر
اجمالي المنصرف

الشكل (2-7) دفتر استاذ الصنف (المخازن)

5- دفتر أستاذ (الصف) المشروبات

تستعمل نفس الدفاتر التي سبق شرحها بخصوص مخزن المؤن وذات الطريقة، أنظر الشكل (2-7) سالف البيان.

6- دفتر أستاذ (الصف) المخزن العام

تستعمل نفس الدفاتر التي سبق شرحها بخصوص مخزن المؤن وذات الطريقة، أنظر الشكل (2-7) سالف البيان.

7- دفتر أستاذ الموظفين

وهو دفتر أستاذ عاды يفتح به بكل صفحة حساب جارٍ لكل موظف يسحب مأكولات أو مشروبات أو يأخذ سلفيات، ويرحل في الجانب المدين منه من واقع فواتير المسحوبات أو إيصالات الاستلام من واقع مستندات دفتر النقدية أو المصرف (الجانب الدائن). كما يرحل في الجانب الدائن من هذه الحسابات التسديدات المختلفة من واقع دفتر النقدية أو المصرف (الجانب المدين). وفي نهاية الشهر تجرى مراجعة ومطابقة مع الحساب الإجمالي للموظفين بدفتر الأستاذ العام.

2-2-3- دفتر اليومية العامة (المركزية)

وهو دفتر يومية عاды ليس له تسطير خاص، ويجرى ترحيل القيود الشهرية من واقع اليوميات المساعدة اليه كما سبق البيان، كما تقيد به قيود عمليات التصحيح الخاصة بالأخطاء أو القيود الأخرى التي ليست لها دفاتر يومية مساعدة. وفي نهاية كل شهر تجمع اليومية وتطابق مع إجمالي ميزان المراجعة العام والتشغيل ويجرى ترحيل الحسابات المقيدة باليومية العامة إلى حسابات الأستاذ العام والتشغيل يوميا. وهذا بالإضافة إلى إجراء قيود التسويات الجردية مثل المقدمات والمستحقات في نهاية الفترة المالية، وقيود إقفال الدفاتر وفتحها في دفتر اليومية العامة.

2-2-4 دفترى الأستاذ العام والتشغيل

يعتبر دفتر الأستاذ العام حجر الزاوية فى النظام المحاسبى للفندق حيث يتضمن كافة حسابات المراقبة أو الحسابات الإجمالية لتلك التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة، وترحل إلى الحسابات بدفتر الأستاذ العام من واقع اليومية العامة. وفى نهاية الشهر يستخرج ميزان مراجعة يطابق مع إجمالى اليومية العامة لكل شهر. كما يتضمن كل الحسابات اللازمة لإعداد القوائم المالية المثلثة فى قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة، وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالى فى نهاية الفترة، وذلك كما سنوضحه فى الفصل الثالث.

أما بالنسبة لدفتر أستاذ التشغيل فيختلف فى تسطيره فهو عبارة عن دفتر ذى خانات متعددة، ويشتمل على البيانات الآتية: التاريخ، رقم صفحة اليومية العامة أو المساعدة، البيان، الإجمالى للمدين والدائن، ثم التوزيع على الحسابات التحليلية المدينة والدائنة. كالنموذج المبين بالشكل (2-8).

ويلاحظ أن إجمالى حركة الأستاذ العام والتشغيل معاً يجب أن يتطابقا مع إجمالى اليومية العامة.

رقم صفحة اليومية	البيان	الإجمالى		الجانب الدائن (إيرادات)			الجانب المدين (مصروفات)			
		منه	له	نزلاء	عملاء	متنوعة	مخزن	مفسلة	مصروف	متنوعة

الشكل (2-8) دفتر أستاذ التشغيل

2-2-5 - الدفاتر البيانية

وهي عبارة عن دفاتر عادية يفتح فيها حسابات بالكمية أو العدد فقط للأصول الثابتة المختلفة وأدوات التشغيل، وتعتبر هذه الدفاتر وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية حتى يمكن حماية موجودات الفندق من السرقة والتلاعب وسوء الاستعمال فضلا عن تسهيل عملية الجرد وتشمل الدفاتر الآتية:

1 - دفتر أستاذ الفضيّات والزجاجيات.

2 - دفتر أستاذ الأثاث والأجهزة.

3 - دفتر أستاذ البياضات والمفارش والأغطية والسجاجيد.

4 - دفتر أستاذ الأواني النحاسية والألومنيوم.

ويلاحظ أن هذه الأصول عند توزيعها على الأقسام المختلفة تعمل بها كشوف ويوقع عليها بالاستلام من رئيس القسم وهو مسئول عنها وعن سداد قيمتها عند ضياعها أو تلفها لأسباب غير مسموح بها، وجدير بالذكر أن حصيلة الخدمة 10٪ التي تحصل على فواتير الإقامة والمبيعات تخصم منها قبل توزيعها على العاملين في الخدمة بالفندق 10٪ مقابل الكسر والتلف في صورة احتياطي أو مخصص.

وعند توزيع حصيلة الخدمة يجرى القيد الآتي بدفتر اليومية العامة.

من حـ / حصيلة الخدمة 10٪

إلى حـ / احتياطي الكسر

10٪ من حصيلة الخدمة عن شهر

ثم يجرى توزيع الرصيد بعد خصم الـ 10٪ طبقا لطريقة معينة على العاملين بالخدمة. أما قيود عملية الدفع فقد سبق بيانها عند شرح قيود دفتر النقدية التحليلي.

2-2-6 - الكشوف والتقارير المستخدمة

2,1 كشوف المرتبات والأجور، وكشف المرتبات والأجور السنوي

تحرر كشوف المرتبات شهرياً بالنسبة للعاملين بالشهرية موزعة حسب أقسام الفندق ويشتمل الكشف على رقم الموظف واسمه وعدد أيام العمل في الشهر والمرتب الشامل، ومفردات الدخل الأخرى كالساعات الإضافية والمكافآت وحصة الخدمة ثم إجمالي الدخل، ثم يلي ذلك مفردات الاستقطاعات المختلفة من ضرائب، واشتراك نقابة، وأقساط سلفيات، وجزاءات، واشتراك التأمينات الاجتماعية ثم إجمالي الاستقطاعات ثم صافي المبالغ التي يحصل عليها كل منهم والتي ترحل إلى دفتر النقدية. ويوضح الشكل (2-9) صفحة من هذا الكشف.

وبالنسبة لعمال اليومية فتحرر كشوف مماثلة كل خمسة عشر يوماً. وعند الدفع يستخرج صك بالقيمة الصافية وذلك بعد عتماد هذه الكشوف من المسؤولين.

ثم يتم تفريغ الحساب التفصيلي لكل موظف أو عامل بكشف المرتبات السنوي. ويتم توقيع الموظف على هذا الكشف بالاستلام. وفائدة هذه الكشوف أو البطاقات هو لإمكان معرفة إجمالي دخل كل موظف أو عامل في أي وقت من السنة، كما تساعد في عمل الكشوف السنوية المطلوبة لمصلحة الضرائب لإجراء التسويات اللازمة. وعند قبض صك المرتبات يورد للخرينة، وعند الصرف تقييد إجمالي المرتبات في الجانب الدائن من دفتر النقدية التحليلي موزعة على الأقسام المختلفة، وي قيد بالجانب المدين إجمالي الاستقطاعات المختلفة السابقة البيان. ويكون قيد سداد المرتبات كما يلي:

من مذكورين

ح / قسم الغرف

ح / قسم الطعام والمشروبات

ح / قسم مغسلة النزلاء

ح / قسم المصروفات العمومية والإدارية

إلى ح / النقدية

إثبات المرتبات المسددة عن شهر.....

كما أن الغرض من تحرير هذه الكشوف بجانب إعداد الكشف السنوى لكل موظف هو الحصول على إجمالى المرتبات لإجراءات القيود بالدفاتر والتحميل على الحسابات المختلفة من ناحية، والاعتماد من ناحية أخرى. كما أنها تعتبر مستند الصرف بالنسبة للخزينة.

أما بخصوص المرتبات والأجور غير المدفوعة فتتكرر مرة أخرى بكشف إلى الخزينة تحت حساب مرتبات مستحقة وترحل إلى حسابات الموظفين الدائنة فى دفتر أستاذ الموظفين سالف الذكر.

3- تقرير الإيرادات والمصروفات اليومي ونسب الأفعال

وهو عبارة عن كشف من وجهين، الوجه الأول مبين به الإيرادات الفعلية لجميع أقسام الفندق والمصروفات الفعلية بالنسبة للمأكولات والمشروبات والمهمات الأخرى المنصرفة من المخازن للأقسام، والمصروفات التقديرية بالنسبة لاسائر الأقسام الأخرى كالمرتبات والأجور والإنارة والمياه والغسيل والكى والصيانة... الخ والفرق بين الإيرادات والمصروفات يمثل إجمالى الربح اليومي التقديرى، كما يجرى استخراج نسب للتشغيل أو الاستغلال المختلفة لإمكان تحديد الانحرافات وإتخاذ الإجراءات المصححة فى الوقت المناسب. وذلك كما هو موضح بالشكل (10-2).

وتشمل المتوسطات والنسب المستخرجة الآتى:

- أ - المتوسط اليومي لإيرادات النزيل للطعام ويستخرج بقسمة إجمالى إيرادات الطعام على عدد النزلاء اليومي.
- ب - المتوسط اليومي لمصروفات النزيل للطعام ويستخرج بقسمة المصروفات الخاصة بالطعام على عدد النزلاء اليومي.
- ج - النسبة المئوية للطعام ويستخرج بقسمة إجمالى مصروفات الطعام على إجمالى الإيراد.
- د - النسبة المئوية للمشروبات ويستخرج بقسمة إجمالى مصروفات المشروبات على إجمالى الإيراد.
- هـ - النسبة المئوية لإجمالى الاستغلال وتستخرج بقسمة إجمالى المصروفات على إجمالى الإيرادات.

فندق الرابطة			
عدد الوجبات		عدد النزلاء	عدد العملاء
بيان بالإيرادات الفعلية والمصروفات التقديرية عن يوم			
الإيرادات الفعلية	المبلغ	المصروفات التقديرية	المبلغ
الغرف الطعام المشروبات الغسيل والكي الهاتف 10% من خدمة الغرفة مقابل الكسر 10% من خدمة الطعام مقابل الكسر 10% من خدمة المشروبات مقابل الكسر إيرادات متنوعة أخرى المسموحات		الطعام المشروبات المرتبات والأجور إنارة ومياه غسيل وكي هاتف صيانة مختلفة	
		بيان بطعام المستخدمين والعمال	عدد
		فئة	المبلغ
		رؤساء	
		الموظفون	
		عمال	
		الأجمالي	
		الربح أو الخسارة اليومية	
		الرصيد المرحل	
		إجمالي الربح أو الخسارة	
		المتوسط اليومي لإيرادات النزيل للطعام	
		المتوسط اليومي لمصروفات النزيل للطعام	
		النسبة المئوية للطعام	
		النسبة المئوية للمشروبات	
		النسبة المئوية لإجمالي الاستغلال	
رصيد العملاء السابق تحصيلات اليوم الرصيد المرحل			

الشكل (10-2) تقرير الإيرادات والمصروفات اليومي

ويجرى ترحيل إجمالى الربح من يوم لآخر، وفى حالة وجود خسائر فيجرى خصمها من الرصيد المجمع فى حالة الربح وإضافتها فى حالة ما إذا كان الرصيد المجمع خسارة. ويجرى تفريغ هذه الكشوف اليومية فى كشوف كل 10 أيام أو 20 يوما أو 30 يوما لإمكان مقارنة الأيام بعضها ببعض.

أما الوجه الآخر للتقرير فيشتمل فى الجزء العلوى على الإيرادات المختلفة للأقسام يومية ومجمعة، ونسب الأشغال المختلفة الخاصة بعدد الغرف وعدد الأسرة. وذلك كالنموذج الموضح فى الشكل التالى (2-11).

4- كشف حركة الثلاجة اليومى

وهو عبارة عن بيان عن المأكولات الطازجة المحفوظة بالثلاجات، ويحتوى هذا الكشف على الخانات الآتية:

البيان، والوحدة، ورصيد الكمية أو العدد المرحل، ووارد اليوم، وإجمالى الرصيد والوارد، المنصرف، والرصيد المرحل، وذلك كالنموذج الموضح بالشكل (2-12) ويعتبر هذا الكشف متمم لمخزن المؤن (المأكولات).

5- كشوف حركة صادر المخازن اليومى (بالكمية والقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة.

وهى عبارة عن كشوف يومية مبين بها أسماء الأصناف المنصرفة من المخازن المختلفة والأقسام المستفيدة منها، ويجرى تفريغه من واقع أنون صرف المخازن اليومية بالكمية والقيمة. وتستخدم هذه الكشوف فى إعداد مصروفات الأقسام الفعلية من مؤن ومشروبات وخلافه اللازمة لإعداد تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى السابق إيضاحه فى بند (3).

فندق الرابطة

التاريخ

..... التقرير اليومي عن يوم

حتى اليوم من نفس الشهر من العام السابق		حتى اليوم من الشهر السابق		حتى اليوم		اليوم		بيان نوع الإيراد
دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	دينار	درهم	
								الغرف الطعام المشروبات الفسيل والكي الهاتف 10٪ للغرف 10٪ للطعام 10٪ للمشروبات ايرادات أخرى متنوعة (حمام سباحة - دار العرض)
								احصائية الغرف والأسرة
								عدد الغرف عدد الغرف المعدة للاستقبال عدد الغرف المشغولة النسبة المئوية للاشغال عدد الأسرة عدد الأسرة المعدة للاشغال عدد الأسرة المشغولة النسبة المئوية للاشغال
								متوسط الإيراد اليومي للفرقة متوسط الإيراد اليومي للنزيل

الشكل (2-11) التقرير اليومي عن الإيرادات ونسب الاشغال

فندق الرابطة

كشف حركة التلاجة عن يوم

البيان	الوحدة	رصيد الكمية أو العدد المرحل	وارد اليوم	اجمالي الرصيد والوارد	المنصرف	اجمالي الرصيد المرحل
أولاً : اللحوم الطازجة						
ثانياً : الطيور						
ثالثاً : الأسماك						
رابعاً : الجبن						
خامساً : الزيت والبيض						

الشكل (2-12) كشف حركة التلاجة اليومي

6- كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية) موزعا على الأقسام المختلفة

وهى عبارة عن كشوف مبين بها رقم الصنف واسمه، والأقسام، رقم صفحة أستاذ الصنف، ثم الإجمالى. ويجرى تفريغ الكميات الموزعة على الأقسام المختلفة من واقع كشوف حركة صادر المخازن اليومى السابق شرحه بالبند رقم (5) وفى نهاية الشهر تجمع الكميات المستهلكة فنحصل على إجمالى المستهلك أو المنصرف الشهرى من كل صنف موزعا على الأقسام المختلفة. ويبين الشكل (2-13) نموذجا لهذه الكشوف فيما يتعلق بمخزن المؤن.

فندق الرابطة										
مخزن المؤن										
حركة صادر المخازن الشهرى عن شهر										
رقم الصنف	اسم الصنف	الاقسام	رقم أستاذ الصنف	1	2	3	4	5	الى 31	الإجمالى
		قسم الطعام								
		قسم المشروبات								
		الخ								

الشكل (2-13) كشف حركة صادر مخزن المؤن (الكمية)

7 - كشوف حركة صادر المخازن الشهرى (كمية وقيمة) موزعا على الأقسام المختلفة

وهى عبارة عن كشوف تحتوى على البيانات الآتية:

رقم صفحة أستاذ الصنف، اسم الصنف، الرصيد فى نهاية الشهر السابق، الوارد خلال الشهر. وتستقى هذه البيانات من دفتر أستاذ الصنف. ثم يلى ذلك الكميات المنصرفة موزعة على الأقسام المختلفة وتستقى هذه البيانات من كشوف حركة صادر المخازن (كمية) أو من دفتر أستاذ الصنف عقب ترحيلها إليه، ثم إجمالى الصادر والرصيد المرحل ومتوسط سعر التكلفة للوحدة وتستقى كذلك من دفتر أستاذ الصنف كما سلف البيان عند التحدث عن أستاذ المخازن وطريقة تسعير البضاعة المنصرفة، ثم توزيع المنصرف على قوائم الإيرادات والمصروفات المختلفة لكل قسم مستفيد على حدة بالقيمة، ثم إجمالى قيمة المؤن المنصرفة، ثم إجمالى قيمة المؤن المرحلة للشهر التالى، وكل هذه البيانات تستقى من دفتر أستاذ الصنف جانب المصادر. ويجب أن يطابق إجمالى قيمة المخزون المرحل مع رصيد حسابات كل مخزن بدفتر الأستاذ العام فى نهاية كل شهر. وذلك كما هو موضح بالشكل (14-2) ويفيد هذا الكشف فى إجراء قيود اليومية العامة الشهرية الخاصة بالمواد المستهلكة بواسطة الأقسام المختلفة تمهيدا لإعداد القوائم المالية⁽¹⁾.

8 - التقرير اليوى عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف

وهو عبارة عن كشف يبين عدد الغرف المعدة للإشغال، وعدد الغرف المشغولة ونسبة الإشغال وتستخرج بقسمة الثانى على الأول، وقد سبق إيضاح ذلك فى بند (3) يرجع الى الشكل (11-2).

(1) أنظر صفحة (98) بشأن قيد يومية المنصرف من المخازن.

9 - ميزان المراجعة الشهري

يشتمل ميزان المراجعة الشهري على البيانات الآتية:

- أ - إجمالي حسابات الأستاذ العام والتشغيل عن المدة المراد عمل ميزان المراجعة عنها من العام السابق، ويستخرج من ميزان المراجعة عن العام السابق.
- ب - أرصدة الحسابات العامة والتشغيل (الاستغلال) لذات المدة المراد عمل ميزان المراجعة عنها من العام السابق ويستخرج من ميزان المراجعة عن العام السابق.
- ج - إجمالي أرصدة حسابات الأستاذ العام والتشغيل المجمعة عن المدة الجديدة من العام الحالي المراد عمل ميزان المراجعة عنها، وتستخرج من دفتری الأستاذ العام والتشغيل الحالي.
- د - أرصدة الحسابات العامة، وحسابات الأقسام (التشغيل) لذات المدة من العام الحالي، وتستخرج بالفرق بين الحسابات المدنية والدائنة من الإجماليات المبينة بالفقرة (ج).
- هـ - أرصدة الحسابات العامة والتشغيل عن حركة الشهر الحالي فقط المعمول عنه ميزان المراجعة.

وتهدف هذه البيانات العديدة في ميزان المراجعة لإجراء المقارنات بين كل من ذات المدة من العام السابق والعام الحالي، بجانب الغرض الرئيسي من ميزان المراجعة وهو الاطمئنان إلى توازن الحسابات ومطابقتها لإجمالي اليومية العامة وهي من مستلزمات الرقابة الداخلية المحاسبية وذلك يتحقق من كل من الإجماليات الواردة في كل من البنود أ، ب، ج، د.

أما الغرض من وضع أرصدة الحسابات المدنية والدائنة عن الشهر الحالي المبينة في الفقرة (هـ) فهو بجانب تحقيق عمليات التوازن الحسابي، فهي تستخدم في إعداد القوائم المالية للفندق الممثلة في قوائم الإيرادات والمصروفات للأقسام المختلفة وقوائم تبويب المصروفات وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما سيرد إيضاحه بالتفصيل في الفصل الثالث.

خلاصة البحث الثانى

تناول هذا البحث عرضاً تفصيلياً للمجموعة الدفترية ذات العلاقة بصناعة الفنادق، وتشمل دفاتر اليوميات المساعدة، ودفاتر الأستاذ المساعدة، ودفتر اليومية العامة، ودفترى الأستاذ العام والتشغيل، والدفاتر البيانية، وأخيراً مجموعة الكشوف والتقارير المستعملة.

وفيما يتعلق باليوميات المساعدة فإن أهميتها من أجل توافر نظام رقابة محاسبية على العمليات الفرعية المتكررة بالفندق، وأبرزنا دور دفتر النقدية التحليلي وعلاقته بالدفاتر المحاسبية الأخرى، بالإضافة إلى يومية المشتريات الآجلة ويومية الإيرادات ويومية المنصرف ويومية المسموحات ويومية المنصرف من المخازن، علاوة على إيضاح القيود المحاسبية العامة التى تجرى من واقع هذه اليوميات.

وفيما يتعلق بدفاتر الأستاذ المساعدة، فقد عرضنا دفتر أستاذ الموردين ودفتر أستاذ الحسابات تحت التحصيل ودفتر المصروفات العمومية والإدارية ودفتر أستاذ الصنف الخاص بالمخزون بكافة أنواعه من مؤن ومشروبات وعام، ثم دفتر أستاذ الموظفين. وناقشنا أهمية هذه الدفاتر من حيث كونها أداة رقابية للمطابقة بين أرصدة حسابات المراقبة الإجمالية بدفتر الأستاذ العام والأرصدة التحليلية الظاهرة بها.

وبالنسبة لدفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام فلا يوجد اختلاف بينهما وبين ما هو متعارف عليه فى المنشآت التجارية والصناعية.

وعرضنا أيضاً مجموعة الدفاتر البيانية وبيننا الفروق بينها وبين مجموعة الدفاتر المحاسبية، من حيث كونها أداة رقابية داخلية لحماية موجودات الفندق من السرقة والاختلاس وغير ذلك.

أما فيما يتعلق بالكشوف والتقارير المستخدمة، فقد تناولنا كشف المرتبات والأجور الشهري والسنوي، وتقارير الإيرادات والمصروفات اليومية ونسب الاشغال، وكشف حركة الثلاجة، وكشوف حركة صادر المخازن اليومية والشهرية، والتقارير اليومية عن نسب الأشغال الخاصة بالغرف، وميزان المراجعة الشهري، وقد ناقشنا طبيعة هذ الكشف وأهميتها، علاوة على تقديم نماذج لها.

أسئلة للمناقشة

- 1- ماهو المقصود بالدفاتر المحاسبية بالفنادق؟
- 2- ماهو المقصود بالدفاتر البيانية المستخدمة بالفنادق؟
- 3- ماهى أنواع الكشوف والتقارير المستخدمة بالفنادق؟
- 4- وضح أهمية دفاتر الأستاذ المساعد من جانب الرقابة المحاسبية؟
- 5- ما الفرق بين دفتر أستاذ الصنف وبطاقات الصنف؟
- 6- ما المقصود بتقرير الإيرادات والمصروفات اليومى؟
- 7- ماهى النسب والمتوسطات التى يتضمنها تقرير الإيرادات والمصروفات؟ ولماذا؟
- 8- ما المقصود بكشف حركة الثلاجة؟
- 9- وضح أهمية وأنواع كشوف حركة صادر المخازن؟
- 10- ماهو المقصود بالتقرير اليومى عن نسبة الأشغال؟
- 11- ماهى البيانات التى يتضمنها ميزان المراجعة الشهرى؟

تقارين تطبيقية

1 - من البيانات التالية المطلوب إجراء قيود اليومية العامة الخاصة بأحد الفنادق في
1990/12/31:

- المتحصلات النقدية 300 000 دينار تفصيلها كالآتي:

إيراد الغرف 100 000 ، إيراد الطعام 60000، إيراد المشروبات 40 000 إيجارات 30 000 ،
إيراد الهاتف 30.000 النزلاء 40 000 الخصم المسموح به 10 000

- المدفوعات النقدية: 140 000 دينار بيانها كما يلي.

الدائنون 50 000 المخزن العام 30 000 مخزن المؤن 10 000

مصرفات الطعام 10 000 مصرفات مغسلة النزلاء 5000 مصرفات إدارية 15 000
مصرفات الفوائد 5000 مصرفات تسويقية 15 000

- الايداعات بالمصرف 80 000 دينار

- الخصم المكتسب 5000 دينار

2 - تمت العمليات التالية خلال شهر يناير 1990 بفندق الجودة:

1 - شراء مؤن بمبلغ 5000 دينار على الحساب

2 - شراء مشروبات بمبلغ 10 000 دينار على الحساب

3 - شراء مهمات تشغيل بمبلغ 18 000 دينار على الحساب

4 - بلغت مصرفات الأنوات ولوازم التشغيل المشتراء على الحساب للأقسام المختلفة مبلغ
50 000 دينار يخص قسم الغرف 15 000 ، والطعام 10 000 المغسلة 8000 ، الإدارة
العامة 7000 ، التسويق 5000 ، والصيانة والإصلاحات 10 000 .

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية العامة.

3- بلغت الإيرادات المستحقة خلال شهر أبريل 1992 في أحد الفنادق كما يلي:

إيرادات الغرف 150 000 دينار - إيرادات الطعام 100 000 دينار - إيرادات المشروبات 50 000 دينار - إيرادات الهاتف 45 000 دينار - إيرادات الحفلات 30 000 دينار - إيرادات المغسلة 25 000 دينار.

فإذا علمت أن هذه الإيرادات مستحقة على النزلاء والعملاء والموظفين بنسبة 20 ٪، 70 ٪، 10 ٪ على الترتيب.

المطلوب : تسجيل قيد اليومية العامة.

4- كانت مجاميع يومية المصرف بأحد الفنادق خلال شهر سبتمبر 1989 :

الجانب المدين:

العملاء 100 000 دينار، صكوك برسم التحصيل 80 000 دينار

الفوائد الدائنة 20 000 دينار، الخزينة 50 000 دينار.

الجانب الدائن:

الموردين 60 000 د. مخزن المؤن 20 000 د. المخزن العام 30 000 دينار، المرتبات والاجور

10 000 د. مصروفات الطعام 15 000 د. مصروفات الهاتف 5000 د. مصروفات الصيانة

والاصلاحات 15 000 د.

المطلوب : عمل قيود اليومية العامة الخاصة بيومية المصرف.

5- بلغت المسموحات المستحقة للنزلاء والعملاء خلال شهر مارس 1990 كالآتي:

مسموحات الغرف للنزلاء 20 000 دينار.

مسموحات الطعام 30 000 دينار منها 20 000 للنزلاء والباقي للعملاء.

مسموحات الهاتف للنزلاء 10 000 دينار

مسموحات المغسلة للنزلاء 5000 دينار

المطلوب:

1- قيد العمليات السابقة بدفتر يومية المسموحات.

2- إجراء قيد اليومية العامة.

5- فيما يلى البيانات المتعلقة بإيرادات ومصروفات الفندق خلال شهر فبراير 1992 :

إيرادات الغرف 30 000 دينار - إيرادات الطعام 20 000 دينار - إيرادات المشروبات 10 000 دينار - إيرادات الأقسام الأخرى 5000 دينار - مصروفات الغرف 10 000 دينار - مصروفات الطعام 8000 دينار - مصروفات المشروبات 3000 دينار - مصروفات الأقسام الأخرى 2000 دينار - مصروفات الأقسام الخدمية 10 000 دينار

فاذا علمت أن عدد النزلاء اليومي 1500 نزيل فالمطلوب:

1- استخراج المتوسط اليومي لإيرادات النزيل من الطعام، والمشروبات، والغرف.

2- استخراج النسب المئوية للطعام والمشروبات وإجمالى الاستغلال.

المبحث الثالث دليل الحسابات

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

- 1- تعريف دليل الحسابات وخطوات إعداده وأهميته كمصدر للتوجيه المحاسبي
- 2- تصميم دليل الحسابات في صناعة الفنادق
- 3- الربط بين الحسابات المختلفة بدليل الحسابات.

مقدمة

يعرف دليل الحسابات Chart of Accounts بأنه عبارة عن قائمة تتضمن جميع الحسابات مرتبة بطريقة منظمة قابلة للاستعمال فى المنشأة ذات العلاقة⁽¹⁾ وتتبع الخطوات التالية فى إعداد دليل الحسابات فى صناعة الفنادق.

أولاً : حصر جميع الحسابات التى تستخدم بالفندق، وأيضاً تلك التى يتطلب الأمر استخدامها مستقبلاً.

ثانياً : تصنيف هذه الحسابات إلى مجموعات متجانسة من حيث طبيعتها والبيانات التى تتضمنها وترتيبها بحيث يسهل التعرف على الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية.

ويتم تصنيف حسابات الدليل إلى أربع مجموعات رئيسية هى:

- 1- الحسابات التى تظهر بجانب الأصول بالميزانية.
- 2- الحسابات التى تظهر بجانب الخصوم بالميزانية.
- 3- الحسابات التى تظهر بالجانب المدين من حسابات النتيجة.
- 4- الحسابات التى تظهر بالجانب الدائن من حسابات النتيجة.

ثالثاً : ترميز الحسابات وإعداد قائمة تتضمن جميع الحسابات والرموز الخاصة بها. ويقصد بالترميز إجراء عملية تمييز للحسابات بواسطة إستخدام الأرقام أو الحروف أو خليط منهما⁽²⁾.

(1) Kohler, E. A. Dictionary for Accountants, Englewood Cliffs, prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1963. p. 97 _

(2) للمزيد من التفاصيل حول طرق الترميز المختلفة راجع:

د. محمد شوقى بشادى، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٩ ص ٢٢٠ - ٢٢٥.

ويعتبر دليل الحسابات مصدرا للتوجيه المحاسبي لمستندات معاملات الفندق فضلا عن تسهيل تنفيذ الدورات المحاسبية لعمليات الفندق، وذلك حتى يمكن تحقيق المزايا من وراء إعداد هذا الدليل، فإنه يجب أن تراعى عند إعداده الاعتبارات الرئيسية الآتية.

- 1 - تصنيف الحسابات بطريقة تمكن من إعداد القوائم المالية وحسابات النتيجة.
- 2 - استخدام طريقة مناسبة لترميز الحسابات بحيث يمكن تمييز مجموعات الحسابات والتعرف على الحساب المختص بسهولة.
- 3 - استخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) Control Accounts حتى يمكن إجراء المطابقات الدورية بين حسابات الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- 4 - استخدام طريقة المجموعات Group Code في ترميز الحسابات حيث تسمح بترك فراغات بين المجموعات المختلفة وبين كل حساب وآخر حتى يمكن أن تتم إضافة حسابات جديدة مستقلة دون أن يترتب على ذلك تعديل في طريقة التصنيف والترميز.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستخدام المتزايد للحاسبات الالكترونية في صناعة الفنادق قد زاد من أهمية تصميم دليل الحسابات بطريقة منظمة من أجل التكيف مع نظم التشغيل الالكتروني للبيانات Electronic Data Processing ويمكن إيضاح نموذج لدليل الحسابات في صناعة الفنادق على النحو التالي:

أولا : حسابات قائمة المركز المالي ويمكن تصنيفها إلى أصول ويرمز لها بالرقم 1 وخصوم وحقوق الملكية يرمز لها بالرقم 2 ويتفرع كل منها إلى حسابات رئيسية على مستوى الرقمين ثم إلى حسابات مساعدة على مستوى الثلاثة أرقام، ثم إلى حسابات فرعية على مستوى أربعة أرقام..... وهكذا.

ثانيا : حسابات النتيجة وهي التي تبين حسابات الإيرادات والمصروفات وينتج عن مقابلتها معا نتيجة النشاط العادي للفندق وتصنف إلى مجموعتين:

المصروفات ويرمز لها بالرقم 3

الإيرادات ويرمز لها بالرقم 4

ويلى ذلك تصنيف المصروفات غير المباشرة (العامّة) كما سيرد إيضاها فيما بعد إلى:

المصروفات العمومية والإدارية ويرمز لها بالرقم 5

المصروفات التسويقية ويرمز لها بالرقم 6

مصروفات الطاقة ويرمز لها بالرقم 7

مصروفات الصيانة والإصلاحات ويرمز لها بالرقم 8

الأعباء الثابتة ويرمز لها بالرقم 9

ونورد فيما يلى دليل الحسابات على مستوى الحسابات الرئيسية فى أحد الفنادق.

الأصول	1
وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية:	
النقدية	11
حسابات تحت التحصيل	12
المخزون	13
مصروفات مدفوعة مقدما	14
حسابات مدنية غير متداولة	15
الاستثمارات	16
الأصول الثابتة	17
أصول أخرى	18
الخصوم وحقوق الملكية	2
وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية	
حسابات تحت الدفع	21
المصروفات المستحقة	22
الإيداعات المقدمة	23
خصوم متداولة أخرى	24
خصوم طويلة الأجل	25
المخصصات	26
الاحتياطيات	27
حقوق الملكية	28
المصروفات	3
وتتوب الى الحسابات الرئيسية التالية:	
مصروفات قسم الغرف	31
تكلفة الطعام المستهلك	32

تكلفة المشروبات المستهلكة	33
مصرفات قسم الطعام	34
مصرفات قسم المشروبات	35
مصرفات قسم الهاتف	36
مصرفات قسم مغسلة النزلاء	37
مصرفات قسم الجراج وانتظار السيارات	38

الإيرادات

4

وتصنف الى الحسابات الرئيسية الآتية:

إيرادات قسم الغرف	41
إيرادات قسم الطعام	42
إيرادات قسم المشروبات	43
إيرادات قسم الهاتف	44
إيرادات قسم مغسلة النزلاء	45
إيرادات قسم الجراج وانتظار السيارات	46
الإيجارات والإيرادات الأخرى.	47

الدليل التفصيلي للحسابات فى صناعة الفنادق

ونوضح فيما يلى الدليل التفصيلي للحسابات فى صناعة الفنادق على مستوى ثلاثة

حسابات:

اسم الحساب الأصول	حساب إجمالي 1	حساب رئيسي	حساب فرعي
النقدية		11	
عهد مالية بالخرينة			111
النقدية بمصرف الوحدة - عملة محلية			112
النقدية بمصرف الوحدة - عملة أجنبية			113
ودائع مصرفية تحت الطلب			114
حسابات تحت التحصيل		12	
النزلاء			121
العملاء (المستأجرين)			122
أوراق القبض			123
صكوك تحت التحصيل			124
المخزون		13	
مخزن المؤن			131
مخزن المشروبات			132
مخزن المفروشات			133
مخزن مهمات وأنوات الطعام والمشروبات			134
مخزن مهمات الغرف			135
مصروفات مدفوعة مقدما		14	
مرتبات مدفوعة مقدما			141
مدفوعات مقدمة للمشتريات			142
تأمينات أصول مقدمة			143

صيانة	144
ايجار	145
عقود اعلانات	146
تراخيص	147
حسابات مدينة غير متداولة	15
عملاء	151
أوراق القبض	152
مديرين	153
موظفين	154
الاستثمارات	16
أسهم	161
سندات	162
أسهم فى شركات تابعة	163
شهادات مصرفية	164
الأصول الثابتة	17
الأراضى	171
المباني	172
الأثاث	173
السيارات	174
المعدات	175
أنوات الصينى والزجاجيات والفضيات	176
أوانى وأنوات المطبخ	177
عقود ايجارية طويلة الأجل	178

أصول أخرى	18	
مصروفات ما قبل الأفتتاح		181
تكلفة إصدار السندات المؤجلة		182
حقوق امتيازات		183
العلامات التجارية		184
الاسماء التجارية		185
الخصوم وحقوق الملكية	2	
حسابات تحت الدفع	21	
أوراق الدفع		211
الدائنون		212
المصروفات المستحقة	22	
مرتبات وأجور		221
فوائد		222
مكافآت الإدارة		223
أتعاب مراجعة الحسابات		224
مصروفات هاتف وبرقيات		225
مصروفات وقود		226
تأمينات اجتماعية		227
ضرائب		228
الإيداعات المقدمة	23	
من النزلاء		231
من العملاء		232
من المستأجرين		233

24	خصوم متداولة أخرى	
241	أمانات نزلاء	
242	إعلانات تجارية مستحقة	
243	عمولة وكلاء السياحة	
25	خصوم طويلة الأجل	
251	قروض	
252	أوراق الدفع	
253	ضرائب دخل مؤجلة	
254	مكافآت مؤجلة	
26	المخصصات	
261	مخصص إهلاك الصيني	
262	مخصص إهلاك الفضيات والزجاجيات	
263	مخصص إهلاك بياضات الغرف	
264	مخصص إهلاك بياضات الطعام والمشروبات	
265	مخصص إهلاك المباني	
266	مخصص إهلاك الاثاث	
267	مخصص إهلاك المعدات	
268	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	
27	الاحتياطيات	
271	احتياطي إحلال واضافات للمعدات	
272	احتياطي تجديد المهمات	
273	احتياطي عام	

حقوق الملكية	28	
رأس مال الأسهم الممتازة		281
رأس مال الأسهم العادية		282
الأرباح المحتجزة		283
صافي الدخل		284
المصروفات	3	
مصروفات قسم الغرف	31	
المرتبات والأجور وملحقاتها		31
العمولات		32
نقل النزلاء		33
غسيل وتنظيف جاف		34
إهلاك بياضات قسم الغرف		35
مهمات التشغيل		36
مصروفات الحجز		37
مصروفات متنوعة أخرى		38
تكلفة الطعام	32	
تكلفة الطعام المستهلك		321
تكلفة نقل وتخزين وتسليم المواد الغذائية		322
تكلفة وجبات غذائية للعاملين		323
تكلفة المشروبات	33	
تكلفة المشروبات المستهلكة		331
رسوم جمركية على مشتريات المشروبات		332
نقل وتخزين المشروبات		333

تكلفة مشروبات العاملين	334
مصرفات قسم الطعام	34
المرتبات والأجور وملحقاتها	341
إهلاك الصيني والزجاجيات والفضيات	342
تزيين صالات الطعام.	343
غسيل وكى بياضات صالات الطعام	344
الرخص والرسوم	345
عمولة وكلاء السياحة	346
الوقود	347
مهمات التشغيل	348
مصرفات متنوعة أخرى	349
مصرفات قسم المشروبات	35
المرتبات والأجور وملحقاتها	351
إهلاك الصيني والزجاج والفضيات	352
تزيين صالات المقاهى	353
غسيل وتنظيف بياضات صالات المقاهى	354
الرخص والرسوم	355
عمولة وكلاء السياحة	356
الوقود	357
الموسيقى وبرامج التسلية	358
مهمات التشغيل	359
مصرفات قسم الهاتف	36
تكلفة المكالمات	361
الأجور والمرتبات وملحقاتها	362

إهلاك الأجهزة والمعدات	363
مهام التشغيل	364
غسيل وتنظيف جاف	365
مصروفات متنوعة أخرى	366
مصروفات قسم مغسلة النزلاء	37
المرتبات والأجور وملحقاتها	371
مهام الغسيل والتنظيف	372
مهام التشغيل	373
إهلاك معدات المغاسل	374
مصروفات متنوعة أخرى	375
مصروفات قسم الجراج والانتظار	38
المرتبات والأجور وملحقاتها	381
تكلفة الرخص والرسوم	382
مهام التشغيل	383
مصروفات متنوعة أخرى	384
الإيرادات	4
إيرادات قسم الغرف	41
إيرادات غرف نزلاء (عاديين)	411
إيرادات غرف نزلاء مؤسسات	412
إيرادات غرف نزلاء مجموعات	413
إيرادات غرف نزلاء استخدام يومي	414
إيرادات غرف نزلاء مستديمين	415
إيرادات تأجير الصالات والأجنحة	416

المسموحات	(419)
إيرادات قسم الطعام	42
مبيعات الطعام بالصالات	421
مبيعات الطعام خدمة الغرف	422
مبيعات الطعام حفلات	423
المسموحات	(429)
إيرادات قسم المشروبات	43
مبيعات مشروبات بالمقاهى	431
مبيعات مشروبات خدمة الغرف	432
مبيعات مشروبات الحفلات	433
المسموحات	(439)
إيرادات قسم الهاتف	44
مكالمات محلية	441
مكالمات خارجية	442
مكالمات دولية	443
عمولة المكالمات	444
برقيات	445
المسموحات	(449)
إيرادات قسم مغسلة النزلاء	45
إيراد غسيل نزلاء	451
إيراد تنظيف جاف - نزلاء	452
إيراد غسيل وتنظيف لأطراف خارجية	453

رفى وإصلاح ملابس	454
المسموحات	(459)
إيرادات قسم الجراج والانتظار	46
إيرادات خدمات التخزين	461
إيرادات خدمات الانتظار	462
إيرادات خدمات الغسيل والتلميع	463
إيرادات خدمات الإصلاحات	464
مبيعات البضاعة	465
المسموحات	(469)
الإيجارات والإيرادات الأخرى	47
إيجارات (مكاتب / محلات / نوادى / أخرى)	471
إيرادات حقوق الامتياز (محلات)	472
إيرادات عمولات	473
الخصم النقدى المكتسب	474
إيراد الألعاب الالكترونية	475
المقدمات والتأمينات الضائعة	476
دخل فوائد دائنة مبيعات الخردة والمخلفات	477
مبيعات الخردة والمخلفات	478
إيرادات متنوعة أخرى	479
المصروفات العمومية والإدارية	5
المرتبات والأجور وملحقاتها	51
المرتبات والأجور	511
تأمينات اجتماعية	512

مزاي العاملين	513
وجبات غذائية ومشروبات	514
مهمات التشغيل	52
أنوات كتابية ومطبوعات	521
مهمات نظافة	522
اشتراكات في الهيئات والمجلات	523
مصروفات خدمية	53
الائتمان والتحصيل	531
معالجة البيانات	532
الموارد البشرية	533
المراجعة الداخلية	534
البريد والهاتف	54
البريد	541
الهاتف	542
البرقيات	543
أقساط التأمين	55
التبرعات	56
خسائر متنوعة	57
العجز والزيادة في النقدية	571
الفقد والتلف	572
ديون معدومة	573
الأتعاب المهنية	58
مصروفات عمومية أخرى	59

المصروفات التسويقية	6	
مصروفات قسم المبيعات		61
المرتبات والأجور وملحقاتها		611
الرسوم والاشتراكات		612
مهمات التشغيل		613
البريد والهاتف والبرقيات		614
المعارض التجارية		615
السفر والضيافة		616
أخرى		617
مصروفات الحجز		62
المرتبات والأجور وملحقاتها		621
مهمات التشغيل		622
البريد والبرقيات والهاتف		623
أتعاب الحجز		624
التدريب		625
عمولات وكالات السفر		626
أخرى		627
الإعلان وترويج المبيعات		63
المرتبات والأجور وملحقاتها		631
البريد المباشر		632
أتعاب عن خدمات خارجية		633
الطباعة داخل الفندق		634
الإعلانات خارج الفندق		635
المواد الإعلانية في نقاط البيع		636

الإعلانات بالصحف والمجلات	637
الإعلانات بالاذاعة المرئية والمسموعة	638
أخرى	639
مصرفات الصيانة والإصلاحات	7
المرتبات والأجور وملحقاتها	71
المرتبات والأجور	711
مزايا العاملين	712
تأمينات اجتماعية	713
وجبات غذائية للعاملين	714
الصيانة والإصلاحات	72
المباني	721
الستائر والمفروشات	722
المعدات الميكانيكية والكهربائية	723
معدات المطابخ	724
معدات المغاسل	725
المصاعد	726
غطاء الأرضيات	727
الأثاثات	728
تجميل الأراضي	729
مهام التشغيل	73
الطلاء والزخرفة	74
إزالة النفايات	75
حمام السباحة	76

ملابس العاملين	77	
أخرى	78	
8 مصروفات الطاقة		
الكهرباء	81	
الوقود	82	
البخار	83	
المياه	84	
مصروفات مستردة	(85)	
أعباء الأقسام التشغيلية	(86)	
9 الأعباء الثابتة		
الإيجارات	91	
أراضى ومباني		911
أجهزة معالجة البيانات		912
معدات الهاتف		913
أخرى		914
الضرائب بخلاف الدخل والمرتبات	92	
ضرائب عقارية		921
ضرائب المنافع		922
أخرى		923
93 مصروفات الفوائد		
الرهون العقارية		931
أوراق الدفع		932
قروض طويلة الأجل		933

استهلاك التكاليف التمويلية المؤجلة	934
أخرى	935
مصرفيات الإهلاكات	94
المباني	941
الأثاثات	942
المعدات	943
الأجهزة	944
أصول رأسمالية	945
مصرفيات التأسيس	946
أصول غير ملموسة	947

خلاصة المبحث الثالث

عرضنا في هذا المبحث شرحا وافيا لماهية دليل الحسابات والهدف من إعداده وخطوات إعداده، وإتماما للفائدة قدمنا نموذجا لهذا الدليل في أحد الفنادق على مستوى الحسابات الإجمالية والرئيسية والفرعية.

هذا وقد تضمن الدليل حسابات قائمة المركز المالي (الميزانية) مبنية إلى الأصول والخصوم وحقوق الملكية بالتطبيق على صناعة الفنادق، علاوة على حسابات النتيجة من إيرادات ومصروفات وأخيرا المصروفات غير المباشرة والتي تم تبويبها إلى خمس مجموعات هي:

المصروفات العمومية والإدارية، المصروفات التسويقية

مصروفات الصيانة والإصلاحات، مصروفات الطاقة

الأعباء الثابتة.

أسئلة للمناقشة

- ما المقصود بدليل الحسابات؟
- ما الهدف من إعداد دليل الحسابات؟
- ما هي خطوات إعداد دليل الحسابات؟
- المطلوب تصميم دليل الحسابات في أحد الفنادق:
 - (أ) على أساس الحسابات الإجمالية
 - (ب) على أساس الحسابات الرئيسية
 - (ج) على أساس الحسابات الفرعية

الفصل الثالث

قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في صناعة الفنادق

المبحث الأول : قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

المبحث الثاني: القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة

المبحث الثالث: القوائم المالية العامة

مقدمة

يعتبر وجود النظام الموحد للحسابات Uniform System of Accounts فى الفنادق والذي تم اقتراحه بمعرفة إتحاد الفنادق الأمريكى بمدينة نيويورك فى عام ١٩٢٦^(١)، أحد الوسائل الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية بما يمكن من عقد المقارنات والتحليلات بين الفنادق المختلفة وبين أداء الفندق من فترة لأخرى. خاصة وأن هناك تبايناً شديداً بين الفنادق فى طريقة إعداد حساباتها. كما يفيد وجود هذا النظام فى توحيد طريقة حساب المصروفات المختلفة وتصنيفها فهى تقيد وتصنف وتعالج بنفس الطريقة فى جميع الفنادق المستخدمة للنظام وهذا يساعد كثيراً فى عقد المقارنات بين الفنادق وبعضها البعض محلياً وعالمياً.

ويعتمد النظام الموحد لحسابات الفنادق على تبويب مصادر الإيرادات والمصروفات وتخصيصها على أقسام الفندق، ويتم قياس نتائج الأعمال وبيان المركز المالى للفندق عن طريق إعداد القوائم الآتية:

- ١- إعداد قوائم لإيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية حيث تتضمن إيرادات كل قسم ومصروفاته المباشرة مثل قسم الغرف وقسم الطعام وقسم المشروبات وقسم الهاتف وقسم مغسلة النزلاء وقسم حمامات السباحة وملاعب التنس بالإضافة إلى أى أقسام أخرى تدار لحساب الفندق كصالونات الحلاقة والتجميل والمحلات التجارية المختلفة.
- ٢- إعداد قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة، وهى تختص بالأقسام الخدمية ومثال ذلك المصروفات العمومية والإدارية، ومصروفات قسم المبيعات والتسويق، ومصروفات الوقود والقوى المحركة، ومصروفات قسم الصيانة والإصلاحات، ومصروفات قسم الموارد البشرية، ومصروفات قسم معالجة البيانات... الخ.

- Hotel Association of New York City, Inc., "Uniform System of Accounts For Hotels", ninth ed., New York, (1) 1988.

3- إعداد قائمة تتضمن الأعباء الثابتة بالفندق وهي المصروفات التي لا ترتبط بحجم إيرادات الفندق ولكنها ترتبط بالفندق كأعباء دورية مثل إيجار مبنى الفندق في حالة الفنادق المؤجرة، وأقساط التأمين والضرائب العقارية والإهلاكات.

4- إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام، وهي عبارة عن كشف مفصل لإجمالي الإيرادات والمصروفات للأقسام الفنية (التشغيلية) التي تدر الإيرادات الرئيسية للفندق، وكلما كانت إيرادات ومصروفات أحد الأقسام التشغيلية هامة ومعنوية، فإنه يجب إدراجها منفصلة في هذه القائمة. وتهدف هذه القائمة إلى بيان نتائج أعمال الفندق عن فترة معينة.

5- إعداد القوائم المالية العامة والتي تتضمن كما سيرد إيضاحاً في هذا الفصل قائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالي وقائمة حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي.

وتجدر الإشارة إلى أنه قبل إعداد القوائم المالية التفصيلية والعامة السابقة الذكر، يجب أن تتم عملية جرد وتقييم للأصول الثابتة والمتداولة ثم مقارنة الجرد الفعلي من واقع كشوف الجرد مع الجرد الدفترى لاكتشاف العجز أو الزيادة ثم إجراء التسويات الجردية المختلفة. ويتم تطبيق نفس المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للفندق، أي أنه بنفس الأسلوب المتبع عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية في المنشآت الأخرى⁽¹⁾ ولكن الاختلاف الرئيسي يظهر في أن نظام الحسابات الموحد في الفنادق يتيح إعداد حساب نتيجة (قائمة إيرادات ومصروفات) لكل قسم من الأقسام التشغيلية. يضاف لذلك أننا نطبق قاعدة الاستحقاق المتعارف عليها والتي تقضى بأن يرحل إلى قوائم النتيجة المختلفة جميع الإيرادات التي تخص الفترة المالية المعد عنها هذه القوائم بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد حصلت فعلاً أو لم تحصل خلال الفترة، كذلك جميع المصروفات التي تخص الفترة المالية بصرف النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دفعت فعلاً أو لم تدفع بعد. ولسوف نتعرض لهذه القوائم بالتفصيل من حيث محتوياتها وكيفية إعدادها في هذا الفصل.

(1) لمزيد من الإيضاح والتفاصيل فيما يتعلق بالتسويات الجردية والمبادئ المحاسبية ذات العلاقة يمكن الرجوع إلى مراجع المحاسبة المالية

المبحث الأول

قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

- 1 - معرفة طبيعة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بكل قسم
- 2 - فهم محتويات كل قائمة والهدف من إعدادها
- 3 - إعداد قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل بالفندق
- 4 - العلاقة بين هذه القوائم والقوائم المالية العامة للفندق.
- 5 - تقييم أداء الأقسام التشغيلية بالفندق.

1-1 قسم الغرف

أولاً : الإيرادات Revenues

يمكن تبويب إيرادات قسم الغرف إلى:

أ - إيرادات الغرف المؤجرة للنزلاء ويمكن تصنيفها إلى:

نزلاء عاديين (السائحين) - نزلاء مؤسسات (بخصم) نزلاء حكومة أو قوات مسلحة
(بخصم) - نزلاء دورات تدريبية - نزلاء مؤتمرات المؤسسات والاتحادات والجمعيات -
نزلاء مجموعات (أفواج سياحية)

ب - نزلاء بصفة مستديمة Permanent

عبارة عن النزلاء الذين يقيمون بالفندق لفترة ممتدة بموجب عقود رسمية.

ج - إيرادات تأجير الأجنحة والقاعات والصالات

ويشمل هذا البند الإيرادات الناتجة عن تأجير الصالات أو القاعات لأغراض إقامة المؤتمرات أو الندوات أو المعارض أو عرض الأزياء... الخ

ثانياً : المسموحات Allowances

تمثل قيمة الخصومات أو التنازلات من أرقام الإيرادات طبقاً للأسعار المعتمدة إما نتيجة لخطأ مادي وذلك بتحميل حساب النزيل بأكثر من الأسعار التي سبق وإن تم الاتفاق عليها بموجب تأكيد الحجز أو بمنح النزيل خصماً خاصاً إما لطول مدة إقامته بالفندق أو لاعتبارات خاصة كتتشيط وترويج أعمال الفندق أو كإخصم الممنوح لوكلاء السياحة أو لموظفي شركات الطيران

ويكون صافي الإيرادات عبارة عن إجمالي الإيرادات خلال الفترة مطروحاً منها المسموحات، وأى خصم منح للنزلاء أو للعملاء.

ثالثاً: المصروفات Expenses

1- الأجور والمرتبات *Salaries & Wages*

يتضمن هذا الحساب إجمالي أجور ومرتبات موظفي قسم الغرف وأجر العمل الإضافي وأجر الإجازات والمكافآت والحوافز وأجور العمال المؤقتين

2 - مزايا العاملين *Employee Benefits*

ويدرج في هذا الحساب قيمة التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفي قسم الغرف، بالإضافة إلى تكلفة الوجبات الغذائية والمشروبات المقدمة لهم.

3- العمولات *Commissions*

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة العمولات أو الأتعاب المستحقة والمدفوعة لوكلاء السياحة نظير إيرادات الغرف التي تم حجزها عن طريقهم.

4 - نقل النزلاء *Guest Transportation*

ويمثل هذا البند تكلفة نقل النزلاء إلى ومن الفندق، وبالتالي يتم تحميل هذا الحساب بقيمة هذه التكلفة.

5 - غسيل وتنظيف جاف *Laundry & Dry cleaning*

يحمل هذا الحساب بتكلفة الغسيل والتنظيف الجاف وفقاً للفواتير الواردة من موردي هذه الخدمات. أما إذا تم الغسيل والتنظيف الجاف بقسم الغسيل والكي بالفندق فيتم حصر تكلفته ثم يحدد نصيب قسم الغرف من هذه التكلفة.

ويحمل هذا الحساب أيضاً بتكلفة التنظيف الجاف للستائر ومظلات النوافذ وأغطية الأثاث والسجاجيد.... الخ

6- البياضات Linen

يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار البياضات التي تتضمن المناشف وماشيات الحمامات الموضوعة بغرف النزلاء.

أو يحمل هذا الحساب بقيمة مصروف إهلاك البياضات من واقع قوائم الجرد الفعلي الذي يجرى كل فترة، وهو عبارة عن نتيجة: جرد البياضات أول المدة بالمخازن والاستعمال + المشتريات - الجرد الفعلي آخر المدة بالمخازن والاستعمال⁽¹⁾.

ولايضاح هذه المعالجة دعنا نفترض المثال الآتي:

رصيد البياضات أول السنة 100 000 دينار - المشتريات خلال السنة 40 000 دينار - الجرد الفعلي آخر السنة 90 000 بالاستعمال، 35 000 بالمخزن العام.

وعلى ضوء ماسبق يمكن تحديد تكلفة البياضات التي تحمل ضمن مصروفات قسم الغرف كالآتي:

100 000	رصيد البياضات أول السنة
40 000	+ المشتريات خلال السنة
140 000	
	(-) الجرد الفعلي آخر السنة
90 000	بالاستعمال
35 000	بالمخزن العام
125 000	
15 000	مصروفات إهلاك البياضات

(1) د. خيرت ضيف، محاسبة الأقسام والفروع ومحاسبة الفنادق، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت،

ويمكن تصوير حساب البياضات على النحو التالي:

ح / البياضات

100000	رصيد أول السنة
40000	الى النقدية
15000	من ح / قسم الغرف
125000	رصيد آخر السنة
90000	الاستعمال
35000	المخازن
140000	
140000	

كما يمكن اتباع طريقة مخصص الإهلاك السنوى بأن يتم تحميل قسم الغرف بقيمة إهلاك البياضات نتيجة ما يطرأ عليها من تلف نتيجة الاستعمال والتقدم، وفي العادة يتم تقدير نسبة مئوية لإهلاك البياضات - مقدرة على ضوء الخبرة السابقة - الموجودة بغرف النزلاء فى تاريخ الجرد الفعلى لمقابلة هذا التلف.

7- مهمات التشغيل *Operating Supplies*

تشمل مهمات التشغيل البنود الآتية:

- مهمات النظافة: *Cleaning Supplies*

تمثل تكلفة المهمات اللازمة للحفاظ على غرف النزلاء والطرق والصالات العامة بالفندق فى حالة صحية ونظيفة مثل المهمات اللازمة لإبادة الحشرات والتطهير. وفى حالة أداء ما سبق عن طريق شركات متخصصة فى هذا المجال نظير أتعاب معينة، فإن هذه الأتعاب تمثل تكلفة النظافة التى يحمل بها هذا البند.

– مهمات النزلاء: Guest Supplies

تمثل تكلفة مهمات غرف النزلاء مثل تزويد الغرف ببعض الزهور والفازات وصابون الوجه وورق النظافة وأدوات كتابية ومطبوعات وورق الخطابات ومساحات الأحذية وكبريت وشماعات ملابس.... الخ

– الأدوات الكتابية والمطبوعات: Printing & Stationery

يجعل هذا البند مدينا بقيمة تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة بواسطة قسم الغرف وذلك بخلاف الأدوات الكتابية والمطبوعات الواردة تحت بند مهمات النزلاء سالف الذكر.

– ملابس العاملين بقسم الغرف : Uniforms

يحمل هذا الحساب بتكلفة الزي الذى يرتديه العاملون بقسم الغرف، ويشمل المرايل والبنطلونات والقمصان وأربطة العنق وأغطية الرأس.... الخ.

8- مصروفات الحجز : Reservations

يحمل هذا الحساب بتكلفة خدمة الحجز ونظام الحجز المركزى متضمنا مصروفات الهاتف والبرقيات التى تخص قسم الغرف.

9- مصروفات متنوعة أخرى

يقتد فى هذا الحساب أى بنود تخص قسم الغرف ولم تصنف تحت أى من الحسابات السابقة مثل تكلفة شراء جداول مواعيد الطائرات.

ويوضح النموذج (3-1) محتويات قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف

النموذج (3-1)

فندق الرابطة

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف

عن السنة المالية المنتهية في 19..../12/31

		الإيرادات
	x	نزلاء - عاديون
	x	نزلاء - مجموعات
	x	نزلاء - بموجب عقود مستتيةمة
	x	الصالات العامة
	x x x	مجموع إيرادات قسم الغرف
	(x)	ناقصا: المسموحات والخصومات
x x		صافي إيرادات قسم الغرف
		المصروفات
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
	x x	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	عمولات
	x	عقود النظافة
	x	انتقالات النزلاء
	x	غسيل وكى وتنظيف
	x	بياضات
	x	مهمات التشغيل
	x	الحجز
	x	ملابس العاملين
	x	أخرى
	x x	مجموع المصروفات الأخرى
(x x)		مجموع مصروفات قسم الغرف
x		صافي دخل (خسارة) القسم

مثال تطبيقي

البيانات التالية خاصة بالأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق بطرابلس عن السنة المالية المنتهية في 1991/12/31، وذلك بالنسبة لقسم الغرف:

إيرادات غرف النزلاء	500 000
إيرادات الصالات والقاعات	150 000
المسموحات	30 000
المرتبات والأجور	100 000
مزاييا العاملين	20 000
عمولات شركات سياحية	10 000
مهمات التشغيل	40 000
غسيل وتنظيف	30 000
الوجبات الغذائية للعاملين	5 000
مصروفات حجز	5 000
انتقالات النزلاء	10 000
مصروفات أخرى	8 000
البياضات والمفروشات	100 000
وإذا علمت البيانات الآتية:	

- قدرت قيمة البياضات والمفروشات على أساس الجرد الفعلي آخر السنة بمبلغ 95000 دينار.

- ان نصيب قسم الغرف من المطبوعات والأدوات الكتابية يقدر بمبلغ 7000 دينار ولم يتم قيده حتى نهاية السنة.

- تتضمن إيرادات الصالات والقاعات ما قيمته 20000 دينار محصل مقدما نظير دورة تدريبية ستعقد بالفندق في شهر مايو 1992.

- هناك عمولات وكلاء سياحة مستحقة عن الفترة قيمتها 5000 دينار.

المطلوب:

- إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف عن السنة المنتهية في 1991/12/31.

- بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز للفندق كما تظهر في 1991/12/31.

ثانيا: بيان الأثر على قائمة المركز المالي في 1991/12/31.

أولاً :

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف

عن السنة المنتهية

فى 1991/12/31

600 000			الإيرادات
			غرف النزلاء
			الصالات والقاعات
			إجمالي الإيرادات
			ناقصاً : المسموحات
			صافي إيرادات قسم الغرف
			المصروفات
			المرتبات والأجور
			مزايا العاملين
			الوجبات الغذائية للعاملين
			مجموع المرتبات وملحقاتها
			المصروفات الأخرى
			عمولات شركات سياحية
			مهمات التشغيل
			غسيل وتنظيف
			مصروفات حجز
			انتقالات نزلاء
			بياضات
			مطبوعات وأدوات كتابية
			مصروفات أخرى
245 000	120 000		مجموع المصروفات الأخرى
			صافي دخل قسم الغرف
355 000			

ثانياً: بيان الأثر على قائمة المركز المالي في 1991/12/31

95 000	100 000 5000	الأصول
		أصول متداولة

		أصول ثابتة
95 000	100 000 5000	بياضات ومفروشات
		- مجمع إهلاك البياضات

		أصول أخرى

95 000	100 000 5000	الخصوم وحقوق الملكية

95 000	100 000 5000	خصوم متداولة
		إيرادات صالات مقدمة
		عمولات مستحقة لوكلاء السياحة

إرشادات على الحل:

- 1 - تقدر قيمة مصروف إهلاك البياضات بالفرق بين رصيد البياضات أول المدة مطروحا منه رصيد البياضات آخر المدة أي:

$$100\,000 - 95\,000 = 5\,000 \text{ دينار}$$

ويكون قيد اليومية الخاص بذلك،

5 000 من حـ / مصروف اهلاك البياضات

5 000 إلى حـ / مجمع اهلاك البياضات

- 2 - قيد نصيب قسم الغرف من المطبوعات والأدوات الكتابية المنصرفة من المخزن العام

7 000 من حـ / مصروفات قسم الغرف

7 000 إلى حـ / المخزن العام

إثبات قيمة مطبوعات وأدوات كتابية منصرفة لقسم الغرف خلال العام

3- تظهر قيمة إيرادات الصالات المحصلة مقدما والتي تخص الفترة التالية بقائمة المركز المالي ضمن الخصوم المتداولة تطبيقا لقاعدة الاستحقاق المتعارف عليها.

إيرادات الصالات التي تخص العام = 150 000 - 20 000 = 130 000 دينار.

4- تظهر أيضا قيمة عمولات وكلاء السياحة المستحقة كمصروف مستحق ضمن الخصوم المتداولة بقائمة المركز المالي، وفي نفس الوقت تحمل على قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف أي

$$\text{عمولات وكلاء السياحة} = 10\,000 + 5\,000 = 15\,000$$

تقييم أداء قسم الغرف

لقد جرت العادة على استخدام النسب والإحصائيات كأساس للمقارنة والقياس والتوصيل علاوة على تقييم أداء الفندق فيما يتعلق بنشاط استغلال الغرف. ونبتناول أدناه أهم النسب الشائعة في صناعة الفنادق من أجل توفير تعريف موحد ومتسق لهذه النسب، ويمكن إرفاق هذه النسب مع قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف أو تقديمها في صورة قائمة مستقلة ونعرض فيما يلي للتعريفات الأساسية ذات العلاقة بتقييم أداء قسم الغرف:

(1) عدد الغرف بالفندق.

عبارة عن إجمالي عدد غرف النزلاء في الفندق.

(2) غرف الاستخدام الداخلي

عبارة عن عدد الغرف المخصصة بصفة دائمة لإدارة الفندق

(3) الغرف المتاحة Rooms Available

عبارة عن عدد الغرف بالفندق (1) مطروحا منها عدد غرف الاستخدام الداخلي (2).

(4) الغرف المشغولة نظير الدفع Paid Rooms Occupied

عبارة عن الغرف المشغولة بواسطة نزلاء الفندق على أساس الدفع وتشمل حاصل جمع مايلي:

(أ) غرف نزلاء عادين

(ب) غرف نزلاء مجموعات

(ج) غرف نزلاء مستديمين أو بعقود

(5) غرف مجانية Complimentary Rooms

عبارة عن الغرف المشغولة بواسطة نزلاء الفندق على أساس مجاني.

(6) الغرف المشغولة بواسطة النزلاء.

عبارة عن حاصل جمع الغرف المشغولة مقابل الدفع (4) والغرف المجانية (5).

(7) غرف استخدام داخلي مؤقت

عبارة عن الغرف التي تحذف مؤقتاً من غرف النزلاء لأجل تخصيصها للمديرين لفترة قصيرة الأجل.

(8) الغرف المستخدمة

عبارة عن حاصل جمع عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء (6) وعدد غرف الاستخدام الداخلي المؤقت (7).

(9) الغرف الخالية Rooms Vacant

عبارة عن غرف النزلاء التي لم تشغل أو تؤجر أثناء الفترة

(10) الغرف المتاحة للبيع (للإيجار) Rooms Available For Sale

عبارة عن مجموع عدد الغرف المستخدمة (8) وعدد الغرف الخالية (9)

(11) الغرف تحت الإصلاح والتجديد Room out of Order

عبارة عن الغرف المحذوفة من الغرف المتاحة للإشغال (البيع) بسبب الإصلاحات أو التجديدات، مما يجعلها غير مناسبة للإشغال.

(12) الغرف المتاحة Rooms Available

عبارة عن مجموع الغرف المتاحة للبيع (10) والغرف تحت الإصلاح والتجديد (11).

النسب والمؤشرات

$$(1) \text{ نسبة إشغال: عاديين} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء عاديين}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(2) \text{ نسبة إشغال: مجموعات} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء مجموعات}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(3) \text{ نسبة إشغال: مستديمين} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل لنزلاء مستديمين}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(4) \text{ نسبة الإشغال بمقابل} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بمقابل (4)}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(5) \text{ نسبة الإشغال المجاني} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بدون مقابل (5)}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(6) \text{ نسب أشغال النزلاء} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء (6)}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

$$(7) \text{ نسبة الإشغال الكلية} = \frac{\text{عدد الغرف المستخدمة (8)}}{100 \times \text{عدد الغرف المتاحة (3)}}$$

متوسط المعدل اليومي

$$\text{نزلاء عاديين} = \frac{\text{إيرادات نزلاء عاديين - مسموحات نزلاء عاديين}}$$

$$\text{عدد الغرف المشغولة لنزلاء عاديين (4 - أ)}$$

$$\text{نزلاء مجموعات} = \frac{\text{إيرادات نزلاء مجموعات - مسموحات نزلاء مجموعات}}$$

$$\text{عدد الغرف المشغولة بواسطة نزلاء مجموعات (4 - ب)}$$

$$\begin{aligned} & \text{إيرادات نزلاء مستديمين} - \text{مسموحات لهم} \\ \hline & \text{نزلاء مستديمين} = \\ & \text{عدد الغرف المشغولة بواسطة نزلاء مستديمين (4 - ج)} \\ & \text{صافي الإيرادات} \\ \hline & \text{متوسط المعدل الأجمالي} = \\ & \text{عدد الغرف المشغولة بمقابل الدفع لجميع النزلاء} \\ & \text{إجمالي عدد النزلاء} \\ \hline & \text{متوسط فترة الإقامة} = \\ & \text{عدد النزلاء القادمين (الوصول)} \end{aligned}$$

وإجمالي عدد النزلاء عبارة عن عدد النزلاء المسجلين في كل فئة فيما يتعلق بالغرف المشغولة. أما عدد النزلاء القادمين عبارة عن عدد النزلاء الذين سجلوا أسمائهم Check-ins للفترة.

ولتوضيح كيفية تقييم أداء قسم الغرف دعنا نفترض المثال التالي:

مثال تطبيقي:

يتكون أحد الفنادق بالجماهيرية من 1000 غرفة بيانها كالتالي:

- غرف استخدام داخلي 20 غرفة
- غرف مشغولة بمقابل 800 غرفة تفصيلها كما يلي: 600 نزلاء عاديين، 200 نزلاء مجموعات.
- غرف مشغولة بدون مقابل 40 غرفة
- غرف خالية 100 غرفة
- غرف تحت الإصلاحات 30 غرفة
- غرف استخدام داخلي مؤقت 10 غرف
- بلغت إجمالي إيرادات قسم الغرف عن يوم 1992/4/7 مبلغ 47000 دينار منها 35000 دينار إيرادات نزلاء عاديين والباقي من نزلاء مجموعات

– بلغت المسموحات في ذلك اليوم 8000 دينار منها 5000 دينار مسموحات لنزلاء عاديين والباقي لنزلاء مجموعات.

المطلوب:

تقييم أداء قسم الغرف مستخدماً ما هو مناسب من النسب والمتوسطات سالفة البيان.

وطبقاً للبيانات السابقة يمكن تقييم أداء قسم الغرف كما يلي:

أولاً: تحديد البيانات المتعلقة بالغرف على النحو التالي:

عدد الغرف المتاحة = إجمالي عدد غرف الفندق – عدد غرف الاستخدام الداخلي

$$= 1000 - 20 = 980 \text{ غرفة}$$

كما يمكن الوصول إلى عدد الغرف المتاحة كما يلي:

إجمالي الغرف المشغولة بواسطة النزلاء = غرف مشغولة بمقابل + غرف مجانية

$$= 800 + 40 = 840 \text{ غرفة}$$

عدد الغرف المستخدمة = إجمالي عدد الغرف المشغولة بواسطة النزلاء + غرف استخدام مؤقت

$$= 840 + 10 = 850 \text{ غرفة}$$

عدد الغرف المتاحة للبيع (للإيجار) = عدد الغرف المستخدمة + عدد الغرف الخالية

$$= 850 + 100 = 950 \text{ غرفة}$$

عدد الغرف المتاحة = عدد الغرف المتاحة للبيع + غرف تحت الإصلاح

$$= 950 + 30 = 980 \text{ غرفة}$$

ثانياً: حساب نسب الإشغال

$$\text{نسبة إشغال نزلاء عاديين} = \frac{600 \text{ غرفة}}{980 \text{ غرفة}} \times 100 = 61.22\%$$

$$\% 20.41 = 100 \times \frac{\text{غرفة 200}}{\text{غرفة 980}} = \text{نسبة إشغال نزلاء مجموعات}$$

$$\% 81.63 = 100 \times \frac{\text{غرفة 800}}{\text{غرفة 980}} = \text{نسبة إشغال بمقابل}$$

$$\% 4.08 = 100 \times \frac{\text{غرفة 40}}{\text{غرفة 980}} = \text{نسبة إشغال بدون مقابل}$$

$$\% 85.71 = 100 \times \frac{\text{غرفة 840}}{\text{غرفة 980}} = \text{نسبة إشغال النزلاء}$$

$$100 \times \frac{\text{عدد الغرف المستخدمة}}{\text{عدد الغرف المتاحة}} = \text{نسبة الإشغال الكلية}$$

$$\% 86.73 = 100 \times \frac{850}{980} =$$

ثالثاً: متوسط المعدلات اليومية

$$\frac{\text{إيرادات نزلاء عاديين - مسموحات}}{\text{عدد الغرف المشغولة لنزلاء عاديين}} = \text{نزلاء عاديين}$$

$$= \frac{35000 \text{ دينار} - 5000 \text{ دينار}}{600 \text{ غرفة}} = 50 \text{ دينار / غرفة}$$

$$\text{نزلاء مجموعات} = \frac{120000 \text{ د} - 3000 \text{ د}}{200 \text{ غرفة}} = 45 \text{ دينار / غرفة}$$

$$\text{متوسط المعدل الإجمالي} = \frac{47000 \text{ د} - 8000 \text{ د}}{800 \text{ غرفة}} = 48.75 \text{ دينار / غرفة}$$

3-2 قسم الطعام والمشروبات

أولاً: الإيرادات

1- إجمالي مبيعات الطعام *Food Sales*

ويجعل هذا الحساب دائماً بالإيرادات الناتجة من مبيعات الطعام متضمناً القهوة والشاي واللبن والمشروبات الخفيفة، وينبغي تصنيف هذه المبيعات حسب صالات الطعام، وخدمة الغرف، والحفلات. كما يجب عدم تضمين هذا الحساب قيمة وجبات الموظفين من واقع فواتير المطاعم إذ يتعين خصمها على أساس أسعار التكلفة من حساب تكلفة الطعام المستهلك وتحميلها على الأقسام المختلفة تحت بند تكلفة وجبات الموظفين، أما بالنسبة لمبيعات الدهون والعظام المتخلفة من المطابخ فيجب جعلها دائنة لحساب تكلفة الطعام المستهلك.

2- إجمالي مبيعات المشروبات *Beverage Sales*

يجعل هذا الحساب دائماً بقيمة الإيرادات الناتجة عن مبيعات المشروبات، كما يمكن تصنيف هذه المبيعات بحيث تقسم إلى مبيعات صالات الطعام، ومبيعات المقاهي، ومبيعات الحفلات، ومبيعات خدمة الغرف... الخ كما يجب ألا يتضمن هذا الحساب قيمة مشروبات الضيافة إذ يتعين تحويلها على أساس أسعار التكلفة وتحميلها على حساب مصاريف الضيافة، أما مبيعات الفوارغ فيجب جعلها دائنة لحساب تكلفة المشروبات المستهلكة.

3- المسموحات (الخصومات) *Allowances*

تمثل قيمة إجمالي التنزيلات أو الخصومات أو التعديلات في أرقام المبيعات نتيجة مبالغ سبق تسجيلها بالزيادة أو بالخطأ ولم يتم اكتشافها إلا في تاريخ لاحق. كما قد تشمل المسموحات أيضاً الإيرادات الضائعة بسبب سياسات الفندق الترويجية والتشجيعية أو الخدمات المكلمة.

4- صافي الإيرادات *Net Revenue*

ويمثل إجمالي إيرادات المبيعات مخصوماً منها المسموحات سواء للطعام أو للمشروبات.

5- الإيرادات الأخرى

يشتمل هذا البند على الإيرادات من مصادر أخرى بخلاف مبيعات الطعام والمشروبات، ومن أمثلة ذلك الآتى:

أ - إيجار الصالات العامة

يمثل هذا الحساب إيرادات تأجير الصالات العامة التى تقدم فيها الأطعمة والمشروبات، أما الصالات التى لا تستخدم فى هذه الأغراض فإن الإيرادات الناتجة من تأجيرها تدخل ضمن إيرادات قسم الغرف كما سبق الذكر.

ب - رسوم الدخول

تمثل قيمة الإيراد الناتج عن تحميل الأشخاص رسم دخول صالات التسلية أو الملاهى.

ج - إيرادات متنوعة أخرى

ويمثل هذا الحساب الإيراد الناتج عن بيع البضائع أو الخدمات المرتبطة بالحفلات كإيجار أنوات التسلية أو الموسيقى أو الهدايا... الخ يضاف إلى ذلك مبيعات الحلوى والسجائر وغيرها فى صالات الطعام والمشروبات التى لا تدخل ضمن أحد الحسابات الأخرى.

ثانيا: تكلفة المبيعات Cost of Sales

1 - تكلفة الطعام المستهلك:

يتضمن هذا الحساب قيمة تكلفة الأطعمة المقدمة سواء للنزلاء أو للموظفين، بالسعر الإجمالى بالفاتورة مخصوما منها الخصم التجارى Trade Discount وليس الخصم النقدى. كما يضاف إلى هذه التكلفة مصروفات النقل والتخزين والتسليم، ويجعل هذا الحساب دائما بقيمة مبيعات مخلفات المطابخ من دهون وعظام، ويخصم تكلفة وجبات الموظفين من تكلفة الطعام المستهلك وتحميلها للأقسام المختصة كما سلف الذكر نصل إلى تكلفة مبيعات الطعام.

2 - تكلفة المشروبات المستهلكة

يتضمن هذا الحساب تكلفة العصائر والمرطبات والمياه المعدنية بالإضافة إلى السكر والفواكه التي تدخل في إعداد المشروبات المخلطة... الخ ويجب تحميل قيمة الفواتير لهذا الحساب... بسعر الفاتورة الإجمالي ناقصا الخصم التجاري وليس الخصم النقدي، ومضافا الرسوم الجمركية على المشتريات، ومصروفات النقل والتخزين والتسليم وأي ضرائب تفرض على تلك المشروبات.

ويجعل هذا الحساب دائنا بالتأمين المسترد Deposit Refund وقيمة الفوارغ المباعة والبراميل وأي مواد سبق إضافتها كتكلفة وتم استردادها.

كما يخصم من هذا الحساب تكلفة مشروبات الموظفين وتحملها على الأقسام المعنية كما هو الحال بالنسبة لتكلفة وجبات الموظفين.

ثالثا : المصروفات

1- المرتبات والأجور

ويدرج في هذا الحساب قيمة إجمالي أجور ومرتبات العاملين بقسم الطعام والمشروبات وكذلك بدل العمل الإضافي والمكافآت وأجور عمال اليومية ويشمل:

أجور عمال المطابخ - وعمال الخدمات بصالات المطاعم والمقاهي - وعمال نظافة وتلميع الأواني الفضية والزجاجية - ومراقبي وصرفي المطاعم والمشروبات، وأمناء مخازن الطعام والمشروبات.

2 - مزايا الموظفين

ويدرج في هذا الحساب التأمينات الاجتماعية والمعاشات الخاصة بموظفي هذا القسم - كما يشمل هذا الحساب أيضا تكلفة الوجبات والمشروبات التي يقدمها الفندق لموظفي وعمال قسم الطعام والمشروبات

3 - الصينى والزجاجيات والفضيات

ويدرج فى هذا الحساب تكلفة ما يستخدم فى قسم الطعام والمشروبات من هذه المهمات أو قسط إهلاك هذه المهمات والتي تتضمن الأطباق والفناجين والأكواب والسكاكين والشوك والملاعق وجميع أدوات المائدة الأخرى.

وجدير بالذكر أنه قد يتم تحميل هذا الحساب بتكلفة إهلاك هذه المهمات وفقا للطريقة التى سبق أن أوضحناها عند معالجة البياضات فى قسم الغرف.

4 - تزيين صالات الطعام والمقاهى:

يحمل هذا الحساب بتكلفة زهور الزينة والنباتات والأشجار وأسماءك وطيور الزينة الموجودة بصالات الطعام والمقاهى.

5 - الغسيل والكى

يمثل تكلفة غسيل وكى بياضات المطاعم والمقاهى كالمفارش والقوط طبقا لفواتير المغاسل الخارجية، أو تكلفة الغسيل فى حالة تشغيل مغسلة خاصة بالفندق.

6 - التنظيف الجاف Dry Ckaning

ويحمل هذا الحساب بتكلفة التنظيف الكيماوى الجاف للستائر والسجاجيد والمشايات وأغطية الكراسى الموجودة بصالات الطعام والصالات العامة والمقاهى.

7 - الرخص

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الرخص الخاصة بقسم الطعام والمشروبات والمدفوعة للجهات الحكومية وكذلك رسوم التفتيش على مطاعم ومقاهى الفندق.

8 - الموسيقى وبرامج التسلية:

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة عقود الفرق الموسيقية وحفلات التسلية والبرامج الترفيهية، بالإضافة إلى تكلفة المستخدم من أشرطة التسجيل والاسطوانات.

9 - عمولة وكلاء السياحة

يحمل هذا الحساب بقيمة العمولات المستحقة لوكلاء السياحة بواقع نسبة متفق عليها من قيمة فواتير الطعام والمشروبات طبقا للحجز المتفق عليه.

10 - الوقود

يحمل هذا الحساب بتكلفة الوقود المستخدم في المطابخ ويشمل الفحم والمازوت والغاز - أما في حالة استخدام الكهرباء في تشغيل الأفران والمواقد فإنه يتعين حساب قيمة التيار الكهربائي المستهلك وتقديره تقديرا دقيقا وتحميل تكلفته على هذا الحساب

11 - قوائم الطعام والمشروبات

يجعل هذا الحساب مدينا بالتكاليف المتعلقة بطبع قوائم الطعام والمشروبات طبقا لما يتم صرفه من المخازن.

12 - مهمات التشغيل

يحمل هذا الحساب بالبنود التالية:

- تكلفة الأدوات والأواني المستخدمة في المطابخ كالحلل والمغارف والعصارات والسكاكين وخلافه

- مهمات النظافة

- مهمات النزلاء: ويمثل تكلفة المهمات المقدمة للنزلاء بصالات الطعام والمشروبات كالكبريت والجرائد اليومية... الخ

- مهمات ورقية: تمثل تكلفة المستلزمات الورقية من علب وأطباق وقوط وورق اللف... الخ.

13- أدوات كتابية ومطبوعات

يحمل هذا الحساب بتكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات الخاصة بقسم الطعام والمشروبات بما فى ذلك فواتير المطاعم والمقاهى وأشرطة آلات تسجيل النقدية ومطبوعات قسم حسابات المخازن، ومطبوعات صرافى المطاعم والمشروبات... الخ.

14 - مهمات المقاهى

يدرج فى هذا الحساب تكلفة المهمات المستخدمة فى المقاهى والتي تشمل الخلطات والعصارات وفتاحات الزجاجات وأوانى خلط المشروبات والملاعق... الخ.

15 - ملابس العاملين Uniforms

يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار الزى الذى يرتديه العاملون بقسمى الطعام والمشروبات، وأية تكاليف أخرى متعلقة بهذا البند.

16 - مصروفات متنوعة

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات لا تحمل على أى حساب من الحسابات سائلة الذكر.

ويصور النموذج التالى (2-3) القائمة التى تبين نتيجة نشاط كل من قسم الطعام والمشروبات.

نموذج (3-2)

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والمشروبات		
عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر سنة 19		
		إيرادات مبيعات
	x	الطعام
	x	المشروبات
	<hr/>	
xx		مجموع إيرادات الطعام والمشروبات
(x)		المسموحات والخصومات
<hr/>		
xx		صافي إيرادات الطعام والمشروبات
		إيرادات أخرى
	x	إيجار الصالات العامة
	x	رسم الدخول
xxx	x	إيرادات متنوعة
<hr/>	<hr/>	
xxx		مجموع الإيرادات
		تكلفة المبيعات
	x	تكلفة الطعام المستهلك
	(x)	ناقصا: تكلفة وجبات العاملين
	<hr/>	
	x	صافي تكلفة مبيعات الطعام
	x	تكلفة مبيعات المشروبات
	x	تكلفة مبيعات أخرى
(xx)	<hr/>	صافي تكلفة المبيعات
<hr/>		
xx		مجمول ربح المبيعات

		المصروفات
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا الموظفين
	x	التأمينات الاجتماعية
	x	الوجبات الغذائية للعاملين
	xx	مجموع المرتبات وملحقاتها
		مصروفات أخرى
	x	الصيني والزجاج والفضيات
	x	تنظيف جاف
	x	غسيل وكى
	x	رخص وتفتيش
	x	الموسيقى وبرامج التسلية
	x	مهمات الورق
	x	تزيين صالات الطعام والمقاهى
	x	إهلاك أواني وأدوات المطبخ
	x	مهمات النظافة
	x	إهلاك البياضات
	x	أدوات كتابية ومطبوعات
	x	الوقود
	x	ملابس العمال
xxx		مجموع المصروفات
x		ربح (خسارة) قسم الطعام والمشروبات

مثال تطبيقي:

الأرصدة الآتية مستخرجة من سجلات أحد الفنادق عن نشاط قسم الطعام والمشروبات، وذلك عن السنة المنتهية في 1990/12/31

(الأرقام بالآلاف الدينارات):

300	إجمالي مبيعات الطعام	200	إجمالي مبيعات المشروبات
20	مسموحات مبيعات الطعام والمشروبات	100	إيجار الصالات العامة
50	رصيد مؤن غذائية أول العام	180	مشتريات مؤن غذائية خلال العام
5	مصروفات نقل وتخزين وتسليم المؤن	60	تكلفة مبيعات المشروبات
4	مبيعات مخلفات المطابخ		
40	المرتبات والأجور -	10	تأمينات اجتماعية -
150	أواني وأدوات المطبخ	3	تزيين صالات الطعام والمشروبات
50	البياضات	2	تنظيف جاف
8	موسيقى وبرامج تسليه	7	الوقود
4	مهمات النزلاء	5	أدوات كتابية ومطبوعات
		3.4	ملابس العاملين

وعند الجرد تبين أن:

- 1 - عمولة وكلاء السياحة تحسب بنسبة 2٪ من صافي مبيعات الطعام والمشروبات.
- 2 - رصيد المؤن الغذائية المتبقية آخر العام بمبلغ 30 دينار
- 3 - تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق 31 دينار منها 10 دينارات تخص العاملين بقسم الطعام والمشروبات.
- 4 - نسب إهلاك الصنعي والزجاج، وأواني وأدوات المطبخ، والبياضات، 10٪، 5٪، 4٪ سنوياً على الترتيب.

المطلوب:

أولاً: إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الطعام والمشروبات عن العام المنتهي في 1990/12/31.

ثانياً: بيان الأثر على قائمة المركز المالي في 1990/12/31.

أولاً :

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والمشروبات

عن السنة المنتهية

1991/12/31 فی

			إيرادات المبيعات
		300 000	الطعام
		200 000	المشروبات
	500 000		إجمالي مبيعات الطعام والمشروبات
	20 000		ناقصا: المسموحات
	480 000		صافي المبيعات
	100 000		إيجار الصالات العامة
580 000			مجموع الإيرادات
			تكلفة المبيعات
	205 000		تكلفة الطعام المستهلك
		31 000	ناقصا: تكلفة وجبات العاملين
	(35 000)	4 000	مبيعات مخلفات المطابخ
	170 000		صافي تكلفة مبيعات الطعام
	60 000		تكلفة مبيعات المشروبات
230 000			
350 000			مجمل ربح المبيعات
			المصرفات
		40 000	المرتبات والأجور
		10 000	تأمينات اجتماعية
		10 000	الوجبات الغذائية للعاملين
	50 000		إجمالي المرتبات وملحقاتها
			المصرفات الأخرى
	10 000		إهلاك الصينى والزجاجيات
	7 500		إهلاك أواني وأدوات المطبخ
	2 000		إهلاك البياضات
	3 000		تزيين صالات الطعام
	3 000		غسيل وكى البياضات
	2 000		تنظيف جاف
	5 000		رخص ورسوم

8 000	موسيقى وبرامج تسلية
7 000	الوقود
1 500	قوائم الطعام والمشروبات
4 000	مهمات نزلاء
5 000	أدوات كتابية ومطبوعات
3 400	ملابس العاملين
9 600	عمولات وكلاء السياحة
10 000	مصروفات متنوعة
131 000	مجموع المصروفات
219 000	صافى ربح قسم الطعام والمشروبات

إرشادات على الحل:

1 - تحسب تكلفة الطعام المستهلك كما يلي:

50 000

رصيد مؤن غذائية أول العام

180 000

مشتريات مؤن غذائية خلال العام

230 000

30 000

- رصيد مؤن غذائية متبقية آخر العام

200 000

5 000

+ مصروفات النقل والتخزين

205 000

تكلفة الطعام المستهلك

2 - يجب خصم مبيعات مخلفات المطابخ من تكلفة الطعام المستهلك وإضافتها ضمن قائمة الإيرادات والإيجارات الأخرى كما سنتعرض لها فيما بعد.

3 - عمولة وكلاء السياحة تحسب بنسبة 2% من صافى مبيعات الطعام والمشروبات

صافى المبيعات = إجمالى المبيعات - المسموحات

$$= 500\,000 - 20\,000 = 480\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{عمولة وكلاء السياحة} = 480\,000 \times \frac{2}{100} = 9\,600 \text{ دينار}$$

ثانيا : بيان الأثر على قائمة المركز المالي في 1990/12/31

30 000	الأصول	
	أصول متداولة	
	مخزن مؤن غذائية	
	أصول ثابتة	
	100 000	الصيني الزجاجيات والفضيات
	10 000	- مجمع إهلاك
	90 000	
	150 000	أواني وأدوات المطبخ
	7 500	- مجمع إهلاك
	142 500	
48 000	50 000	البياضات
	2 000	- مجمع إهلاك
9 600	الخصوم وحقوق الملكية	
	خصوم متداولة	
		عمولة وكلاء السياحة المستحقة

3-3 قسم الهاتف

أن ازدياد حجم أنشطة الفندق أدى إلى الاعتماد على العديد من المصادر للإيرادات من بينها خدمة الهاتف التي يقدمها لنزلائه وعملائه. ولهذا يعتبر قسم الهاتف بالفنادق من الأقسام التشغيلية (الانتاجية) ولاشك أن قسم الهاتف يمكن أن يساهم بصورة غير مباشرة في زيادة إيرادات الأقسام التشغيلية الأخرى وذلك عن طريق تحسين مستوى أداء الخدمة وتقديم كافة التسهيلات الخاصة بها.

ونورد فيما يلي شرحاً موجزاً لبنود إيرادات ومصروفات هذا القسم.

أولاً: الإيرادات

يجعل هذا الحساب دائناً بالإيرادات الناتجة من المكالمات المحلية والخارجية والدولية التي يطلبها النزلاء أو المترددون على الفندق، وكذلك قيمة عمولة الخدمة التي يحصلها الفندق نظير أداء هذه الخدمات.

كما يراعى عدم تحميل هذا الحساب بقيمة مكالمات الإدارة أو الأقسام الأخرى بالفندق، إذ يجب تحميلها في نهاية الفترة على الأقسام على أساس أسعار التكلفة.

ثانياً: المسموحات

تمثل قيمة الخصومات من إيرادات الهاتف إما نتيجة أخطاء في القيمة بالزيادة -over charges أو لاعتراض النزلاء على مبالغ قيدت على حساباتهم بالخطأ. كما تشمل أيضاً المسموحات التي يمنحها الفندق نتيجة لسياسات ترويجية وتشجيعية للنزلاء وما إلى ذلك. وينبغي استبعاد قيمة المسموحات من إجمالي الإيرادات حتى نصل إلى صافي إيرادات قسم الهاتف.

ثالثاً: تكلفة المكالمات Cost of Calls

يجعل هذا الحساب مدیناً بقيمة فواتير مؤسسة الهاتف مقابل تكلفة المكالمات المحلية الزائدة والاشتراكات السنوية وكذلك فواتير المكالمات الخارجية والدولية. وينبغي عدم تحميل

هذا الحساب بتكلفة مكالمات الإدارة حيث تقيد فى حساب مصروفات الهاتف والبرق ضمن المصروفات الإدارية والعمومية (بالنسبة للإدارة العامة) أو بتكلفة مكالمات إدارة التسويق والعلاقات العامة حيث تقيد ضمن مصروفات الدعاية والأعلان... الخ.

أما بالنسبة لتكلفة المكالمات والاتصالات الهاتفية الداخلية فيما بين أقسام الفندق فلا تحمل على هذا الحساب أيضاً، بل تدرج ضمن حساب المصروفات الإدارية والعمومية.

رابعاً: المصروفات

1- الأجور والمرتبات وملحقاتها

يمثل هذا الحساب قيمة إجمالى أجور ومرتبات موظفى قسم الهاتف وأجور العمل الإضافى والمكافآت والحوافز... الخ.

2 - مزايا العاملين

وتمثل كما سبق أن أوضحنا عند الكلام عن قسم الغرف والطعام التأمينات الاجتماعية والمعاشات وكذا تكلفة وجبات موظفى وعمال قسم الهاتف.

3 - الأدوات المكتبية والمطبوعات

ويمثل هذا البند تكلفة النماذج المطبوعة ودليل الخدمة ومستندات الهاتف وأظرف الخطابات والمهمات المكتبية والقرطاسية التى يستخدمها موظفو قسم الهاتف.

4 - مصروفات أخرى

ويشمل هذا الحساب أى مصروفات أخرى تخص قسم الهاتف ولم تدرج تحت أى بند من بنود المصروفات السابقة.

ويوضح النموذج (3-3) قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف.

النموذج (3-3)

قائمة الإيرادات والمصروفات قسم الهاتف

عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 19

		الإيرادات
	x	مكالمات محلية
	x	مكالمات خارجية
	x	مكالمات دولية
	x	عمولة على المكالمات
xxx		مجموع الإيرادات
(x)		ناقصا: المسموحات
xxx		صافي الإيرادات
		تكلفة المكالمات
	x	محلية
	x	خارجية
	x	دولية
	x	إيجار أجهزة
	xx	مجموع تكلفة المكالمات
(xx)	(x)	(-) تكلفة مكالمات الإدارات الخدمية
xxx		صافي تكلفة المكالمات
		مجموع الربح (الخسارة)
		المصروفات
	x	الأجور والمرتبات
	x	مزايا العاملين
	x	الأدوات الكتابية والطبوعات
	x	مصروفات أخرى
(xx)		مجموع المصروفات
x		دخل (خسارة) قسم الهاتف

مثال تطبيقى:

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر فندق السعادة، وذلك عن قسم الهاتف عن السنة المالية المنتهية فى 1991/12/31.

190 000	دينار إيرادات مكالمات منها 40 000 محلية، 50 000 خارجية، 80 000 دولية.
20 000	عمولة على المكالمات 10 000 خصم ومسموحات المكالمات.
65 000	تكلفة المكالمات الواردة من مصلحة الهاتف منها 10 000 نظير مكالمات محلية، 25 000 خارجية، 30 000 دولية.
10 000	إيجار أجهزة وخطوط الهاتف
15 000	المرتبات والاجور 3 000 مكافآت.
4 000	أدوات كتابية ومطبوعات 6 000 مصروفات متنوعة أخرى.

فإذا علمت ما يلى:

1 - بلغت تكلفة مكالمات الإدارة 5 000 دينار منها 3 000 تخص الادار العامة، 2 000 ادارة التسويق.

2 - بلغت تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق 25 680 منها 2 000 تخص العاملين بقسم الهاتف.

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف عن السنة المنتهية فى 1991/12/31.

فندق السعادة

قسم الهاتف قائمة الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1991/12/31

			الإيرادات
		40 000	مكالمات محلية
		50 000	مكالمات خارجية
		80 000	مكالمات دولية
		20 000	عمولة على المكالمات
	190 000		مجموع الإيرادات
	(10 000)		ناقصا: المسموحات
180 000			
			صافي الإيرادات
			تكلفة المكالمات
		10 000	محلية
		25 000	خارجية
		30 000	دولية
	75 000	10 000	إيجارات أجهزة وخطوط الهاتف
	(5 000)		ناقصا: تكلفة مكالمات الإدارات
(70 000)			صافي تكلفة المكالمات
110 000			
			مجموع الربح
			المصروفات
		15 000	المرتبات والأجور
		3 000	مزايا الموظفين
		2 000	وجبات غذائية للموظفين
	20 000		اجمالي المرتبات والأجور وملحقاتها
	4 000		أدوات كتابية ومطبوعات
	6 000		مصروفات متنوعة أخرى
30 000			
			مجموع المصروفات
80 000			صافي ربح قسم الهاتف

الأرقام الموضوعة بين قوسين مطروحة

3-4 قسم مغسلة النزلاء

أولاً: إجمالى الإيرادات

يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة الإيرادات الناتجة عن خدمات المغسلة المؤداة للنزلاء أو لأطراف خارجية. وفى حالة ما إذا كان يرسل غسيل النزلاء إلى مغاسل خارجية نظير عمولة يحصل عليها، فإن تلك العمولة المحصلة تدرج فى حساب إيجارات وإيرادات أخرى كما سيرد إيضاحه بعد قليل.

ثانياً: المسموحات

تمثل قيمة إجمالى الخصومات أو التعديلات فى الإيرادات نتيجة مبالغ سبق قيدها بالخطأ أو بالزيادة ولم يتم اكتشافها إلا فى تاريخ لاحق، وكذا الإيراد الذى يضحى به الفندق نتيجة للسياسة الترويجية أو الخدمات المكلمة المؤداة.

وكما سبقت الإشارة يتم استبعاد المسموحات من إجمالى الإيرادات للوصول إلى صافى الإيرادات.

ثالثاً: تكلفة الغسيل

تتضمن تكلفة الغسيل مهمات الغسيل المنصرفة لهذا القسم ومثال ذلك شموعات الملابس والكيماويات المستخدمة فى علميات التنظيف الجاف والغسيل وخلافه.

رابعاً: المصروفات

تتضمن بنود المرتبات والأجور وملحقاتها ومزايا العاملين ومهمات المغسلة ومهمات التشغيل وملابس العاملين وأخرى، وتعالج وفقاً للطريقة سالفة الذكر فى الأقسام السابقة.

ونود أن نلفت النظر إلى كيفية معالجة غسيل بياضات ومفارش الفندق وملابس العاملين، حيث يراعى التفرقة بين حالتين هما:

1- حالة وجود مغسلة خاصة لغسيل الفندق وأخرى لغسيل النزلاء.

وفى هذه الحالة يتم تقدير تكاليف غسيل بياضات ومفارش ومهمات الفندق وكذا ملابس العمال ثم توزيعها على الأقسام المختلفة مع جعل إجمالي مصاريف القسم دائنة بهذه القيمة. أما فى حالة إرسال غسيل الفندق إلى مغاسل خارجية فتقيد ضمن تكاليف الأقسام ذات العلاقة.

أما بالنسبة للمغسلة الخاصة بالنزلاء فإنه يتم مقابلة إجمالي إيرادات القسم مع مصروفاته المختلفة حتى نصل إلى صافى ربح القسم.

2 - حالة وجود مغسلة واحدة للفندق وللنزلاء

فى هذه الحالة يتم تحديد نسبة لتكلفة غسيل النزلاء والعملاء الخارجيين يتم قيدها كرصيد دائن لمصروفات المغسلة، وبذلك يتم تحديد إجمالي تكلفة المغسلة فيما يتعلق بالاستخدام الداخلى والتى يتم توزيعها على أقسام الفندق المختلفة.

ونورد فيما يلى النموذجين (3-4)، (3-5) لقائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء فى ظل الحالتين السابقتين.

النموذج (3-4)

حالة وجود مغسلة خاصة للنزلاء
قائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء

xxx
(x)
xx

(x)
xx

x
x
xx

x
x
x
x

إجمالي الإيرادات
تخصم المسموحات
صافي الإيرادات
المصروفات
المرتبات والاجور
مزايا العاملين
مجموع المرتبات وملحقاتها
مصروفات أخرى
مهمات الغسيل والكي
مهمات التشغيل
ملابس العاملين
مصاريف متنوعة أخرى
مجموع المصروفات
صافي ربح (خسارة) القسم

النموذج (3-5)

حالة وجود مغسلة واحدة
قائمة إيرادات ومصروفات قسم غسيل النزلاء
عن الفترة المنتهية في 12/31/

xxx
(x)

xx

(x)

x

إجمالي الإيرادات
تخصم المسموحات

صافي الإيرادات

تخصم تكلفة الغسيل

صافي ربح (خسارة) القسم

مثال تطبيقي⁽¹⁾

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق الكبرى والمتعلقة بقسم مغسلة النزلاء عن الفترة المنتهية في 1989/12/31،

100 000	إيرادات غسيل وكى النزلاء	5 000	خصم ومسموحات
10 000	المرتبات والأجور	15 000	مزايا العاملين،
3 000	مهمات الغسيل	6 000	مهمات التنظيف،
10 000	مهمات التشغيل	4 000	أدوات كتابية ومطبوعات
4 000	ملابس العاملين	2 000	وجبات غذائية للعاملين،
5 000	مصروفات أخرى		

المطلوب:

حساب صافي الربح (الخسارة) لقسم مغسلة النزلاء عن الفترة المنتهية في 1989/12/31
إذا عملت أن هناك ما قيمته 2000 دينار مواد تنظيف باقية آخر الفترة، 1000 دينار أدوات
كتابية غير مستهلكة.

قائمة إيرادات ومصروفات مغسلة النزلاء

عن الفترة المنتهية في 1989/12/31.

100 000 (5000)		إجمالي الإيرادات (-) خصم مسموحات
95 000		صافي إيرادات غسيل النزلاء (-) المصروفات
	10 000	المرتبات والأجور
	15 000	مزايا العاملين
	2000	الوجبات الغذائية للعاملين
	27 000	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	3000	مهمات الغسيل
	4000	مهمات التنظيف
	10 000	مهمات التشغيل
	3000	أدوات كتابية ومطبوعات
	4000	ملابس العاملين
	5000	مصروفات أخرى
56 000 39 000		صافي ربح قسم مغسلة النزلاء

مثال تطبيقي (2)

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر أحد الفنادق والمتعلقة بمغسلة الفندق والتي تتولى جميع أعمال الغسيل لأقسام الفندق وللزلاء عن السنة المنتهية في 1990/12/31.

10 000	المرتبات والاجور	8 000	تأمينات اجتماعية	2 000	مكافآت
3 000	مهام التنظيف	7 000	مهام الغسيل		
2 000	أدوات كتابية ومطبوعات	3 000	ملابس العاملين		
1 000	مصروفات أخرى.				

فاذا عملت الآتي:

1 - يخص العاملين بقسم المغسلة 4000 دينار تكلفة وجبات غذائية التي يقدمها الفندق للعاملين فيه.

2 - يتم تحميل تكلفة مغسلة الفندق على غسيل النزلاء، وقسم الغرف، وقسم الطعام والمشروبات، والأقسام الأخرى بنسبة 40٪، 30٪، 20٪، 10٪ على التوالي.

3 - ان إجمالي إيرادات غسيل النزلاء التي تخص الفترة 45 000 دينار منها مسموحات قيمتها 5 000 دينار.

المطلوب:

أولاً - إعداد قائمة لبيان تكلفة مغسلة الفندق، وتوزيع هذه التكلفة على الأقسام المستفيدة عن السنة المنتهية في 1990/12/31.

ثانياً - تحديد صافى ربح غسيل النزلاء عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

أولاً: قائمة تكاليف مغسلة الفندق

عن السنة المنتهية 1990/12/31

	10 000	المرتبات والأجور
	14 000	مزايا العاملين
24 000		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	3 000	مهمات التنظيف
	7 000	مهمات الغسيل
	2 000	أدوات كتابية ومطبوعات
	3 000	ملابس العاملين
	1 000	مصروفات أخرى
16 000		مجموع المصروفات الأخرى
40 000		إجمالى تكلفة الغسيل
		تحميل تكلفة الغسيل
	16 000	تكلفة غسيل النزلاء
	12 000	قسم الغرف
	8 000	قسم الطعام والمشروبات
	4 000	الأقسام الأخرى
40 000		الإجمالى

ويلاحظ أنه قد تم تحميل تكلفة الغسيل على الجهات المستفيدة بالنسب المذكورة بالتمرين

وهى 1 : 2 : 3 : 4 .

نصيب غسيل النزلاء = $40\% \times 40\,000 = 16\,000$ دينار

نصيب قسم الغرف = $30\% \times 40\,000 = 12\,000$

نصيب قسم الطعام والمشروبات = $40\,000 \times 20\% = 8\,000$

نصيب الأقسام الأخرى = $40\,000 \times 10\% = 4\,000$

ثانياً : قائمة إيرادات ومصروفات غسيل النزلاء عن السنة المنتهية في 1990/12/31 .

إجمالي الإيرادات	45 000
ناقصا : خصم ومسموحات	(5 000)
صافي الإيرادات	40 000
ناقصا: تكلفة الغسيل	(16 000)
صافي ربح غسيل النزلاء.	24 000

3-5 قسم الجراج وانتظار السيارات

أولاً : الإيرادات

1 - الانتظار والتخزين

يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة الرسوم المحصلة نتيجة أداء خدمات التخزين والانتظار لنزلاء وعملاء الفندق.

2 - مبيعات البضاعة

يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة مبيعات البضاعة، وفي حالة وجود بند هام في قيمته المالية بالنسبة لإجمالي الإيراد المحقق بواسطة هذا القسم، فإنه ينبغي إظهاره تحت عنوان مستقل على حده.

3 - خدمات متنوعة

ينبغي أن يشمل هذا الحساب الإيرادات الناتجة من كافة الخدمات الأخرى كالغسيل والتليص والإصلاحات..... الخ.

ويراعى استئصال المسموحات وهي تمثل قيمة الخصومات أو التعديلات على أرقام الإيرادات سالفة البيان أعلاه إما نتيجة مبالغ سبق قيدها بالخطأ أو بالزيادة ولم يتم اكتشافها إلا بعد إتمام عمليات القيد بالدفاتر والسجلات.

ثانياً: تكلفة البضاعة المباعة Cost of Merchandise Sold

تمثل تكلفة البضاعة المباعة سعر شراء البضاعة ناقصا الخصم التجاري، وقد تحدد قيمة تكلفة البضاعة المباعة من أسلوب الجرد الدوري للمخزون ويراعى أن مجمل الربح هو الرصيد بعد خصم تكلفة البضاعة المباعة من صافي الإيرادات.

ثالثاً: المصروفات

1 - الأجور والمرتبات والأجور الإضافية

يمثل هذا الحساب قيمة أجور ومرتبات موظفي قسم الجراج وانتظار السيارات، وكذا المكافآت وأجر العمل الإضافي وأجور العمال الموسمين.

2 - مزاي الموظفين

ويحمل هذا الحساب بقيمة التأمينات الاجتماعية والمعاشات وأية مصروفات أخرى ذات العلاقة بالإضافة إلى تكلفة وجبات الطعام والمشروبات لموظفي هذا القسم.

2 - المصروفات الأخرى

- تكلفة الرخص: ويحمل هذا الحساب بتكلفة كل الرخص التي تكون ضرورية من أجل تشغيل هذا القسم.

- أتعاب الإدارة: يحمل هذا الحساب بالأتعاب المدفوعة إلى مشغلي الجراج المشغولين من أجل إدارة جراج الفندق.

- مهمات التشغيل: يحمل بتكلفة البنود مثل البنزين والزيوت والأجزاء المستعملة في تشغيل قسم الجراج وانتظار السيارات والتي لا يتم تحميلها على العميل.

- ملابس العاملين: يحمل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار الزي الموحد للملابس العاملين والتكاليف الأخرى المرتبطة.

ونورد فيما يلي النموذج (6-3) لقائمة إيرادات ومصروفات قسم الجراج وانتظار السيارات.

النموذج (3-6)

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الجراج وانتظار السيارات

عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 19__

		الإيرادات
	x	الانتظار والتخزين
	x	مبيعات بضاعة
	x	خدمات أخرى
		إجمالي الإيرادات
x x x		المسموحات (الخصومات)
(x)		صافي الإيرادات
x x		تكلفة البضاعة المباعة
(x)		مجمّل الربح
x x		
		المصروفات
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
	x	الرخص
	x	أتعاب الإدارة
	x	ملابس العاملين
(x)		صافي دخل (خسارة) القسم
x x		

3-6 قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

نتناول فيما يلي شرح أهم البنود المتعلقة بقسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

1- الإيجارات

يجعل هذا الحساب دائماً بالدخل الناتج من إيجار المساحات لأغراض الأعمال، وقد تصنف هذه الإيجارات إلى:

النوادي: وتمثل الدخل من إيجار المساحات بمبنى الفندق والمستخدمه كغرف للنوادي.
المكاتب: الدخل من إيجار المساحات بمبنى الفندق والمستخدمه كمكاتب للمستأجرين بخلاف أصحاب حقوق الامتياز.

المحلات: الدخل من إيجار المساحات المخصصة كمحلات تجارية بمبنى الفندق.
أخرى: مثل الدخل من إيجارات بعض المساحات من الصالات العامة وحجرات الانتظار بالفندق والمستخدمه للعرض وكذا المساحات الأخرى المؤجرة بخلاف ماسبق.

2- حقوق الامتياز Concessions

يجعل هذا الحساب دائماً بالإيرادات المحصلة من الآخرين نظير امتياز تشغيل بعض الأقسام والتي قد يقوم الفندق بتشغيلها بنفسه كجزء من عمليات الفندق العادية ومثال ذلك محلات الحلالة والتجميل، ومحلات الهدايا، ومحلات المجلات والصحف... الخ.

3- العمولات CommissionS

يجعل هذا الحساب دائماً بقيمة العمولات التي يحصل عليها الفندق من الغير نظير خدمات مثل الاتصالات وسيارات الأجرة، وأماكن الانتظار، وتأجير السيارات، والتصوير، وينبغي أيضاً أن يدرج في هذا الحساب الدخل من الألعاب وماكينات البيع الغير مملوكة للفندق Vending Machines.

4- الخصم النقدي المكتسب.

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الخصم المكتسب نظير قيام الفندق بسداد الحسابات الدائنة خلال فترة الخصم، ولكن لا يجب تعليقه. الخصم التجاري الذي يعد استقطاعاً من تكلفة البضاعة المباعة كما سبقت الإشارة.

5- إيرادات الألعاب الإلكترونية وغيرها.

ويمثل الإيراد الناتج من ألعاب الفيديو Video Games والألعاب الإلكترونية، فعندما يمتلكها الفندق ينبغي جعل هذا الحساب دائناً بها.

6- المقدمات الضائعة والتأمين المضمون وعدم إعداد المعارض.

يتضمن هذا الحساب الإيرادات الناتجة من المقدمات الضائعة على العملاء وتأمين عدم الحضور وتأمينات المعارض وذلك فيما يتعلق بخدمات الغرف والتسهيلات الأخرى بالفندق.

7- الدخل من الفوائد الدائنة.

يجعل هذا الحساب دائناً بقيمة الفوائد المكتسبة من الاستثمارات في الودائع بالبنوك وكذا في الأسهم والسندات.. الخ.

8- مبيعات الخردة والمخلفات

تمثل الإيرادات الناتجة من بيع مخلفات الفندق المختلفة وكذا المواد المتقدمة وما إلى ذلك.

9- إيراد ماكينات البيع

يجعل هذا الحساب دائناً بالإيراد الناتج من ماكينات البيع التي يمتلكها الفندق مخصصاً منه تكلفة البضاعة المباعة.

10- إيرادات أخرى

يتضمن هذا الحساب أى بنود إيرادات لم يتم تصنيفها تحت العناوين سالفة الذكر.

ويوضح النموذج (3-7) قائمة قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى.

النموذج (3-7)

قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى

عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 19

		المساحات المؤجرة
	x	النوادي
	x	المكاتب
	x	المحلات
	x	أخرى
xx		إجمالي الإيجارات
		إيرادات حقوق الامتياز
	x	محلات الحلاقة والتجميل
	x	محلات بيع التحف والهدايا
	x	محلات بيع الزهور
	x	محلات المجلات والصحف
xx		إجمالي إيرادات الامتياز
		العمولات
	x	تأجير السيارات
	x	الاتصالات
	x	ماكينات البيع والألعاب
	x	التصوير
xxx		إجمالي العمولات
x		الخصم المكتسب
x		الفوائد الدائنة
x		مبيعات المخلفات
x		إيراد ماكينات البيع
x		إيرادات متنوعة أخرى
xxx		مجموع الإيجارات والإيرادات الأخرى

المبحث الثاني

القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

- 1 - تعريف المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة بالفندق.
- 2 - تحديد الأقسام الخدمية بالفندق
- 3 - تبويب مصروفات كل قسم من الأقسام الخدمية.
- 4 - تصوير القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة لكل قسم.
- 5 - العلاقة بين هذه القوائم والقوائم المالية العامة للفندق.

مقدمة

يظهر بقائمة الدخل للفندق بعد إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية والإيجارات الدائنة والإيرادات الأخرى كما سلف الذكر المصروفات غير المباشرة وهي تلك المصروفات التي لا ترتبط أو تنتمي إلى نشاط تشغيلي (إنتاجي) بذاته، ولكنها تتعلق بإدارة العامة والإدارات الخدمية الأخرى بالفندق ككل، ويطلق عليها مصروفات التشغيل العامة غير الموزعة حيث يصعب تخصيصها على أقسام بعينها. وتظهر تلك المصروفات مطروحة من مجمل أرباح التشغيل للوصول إلى صافي دخل (خسارة) الفندق عن الفترة. ويمكن تبويب المصروفات غير المباشرة في مجموعة من القوائم كالآتي:

أولاً : قائمة المصروفات الإدارية والعمومية.

ثانياً: قائمة المصروفات التسويقية.

ثالثاً: قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات.

رابعاً: قائمة مصروفات الطاقة.

خامساً: قائمة مصروفات الموارد البشرية.

سادساً: قائمة مصروفات معالجة البيانات.

سابعاً: قائمة الأعباء الثابتة.

ونتناول بالتفصيل شرح طبيعة ومحتويات وكيفية إعداد هذه القوائم في هذا المبحث.

أولاً: قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

تتضمن قائمة المصروفات الإدارية والعمومية بنود المصروفات الآتية:

1- المرتبات والأجور

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات ومكافأة نهاية الخدمة والمكافآت والحوافز وأجر الإجازات الرسمية، وذلك للعاملين بقسم الإدارة العامة مثل مكتب المدير والحسابات والائتمان ومكتب حفظ السجلات الأمامى والمراجعين الداخليين وموظفى الاستقبال والأمن.

2- مزايا العاملين.

يحمل هذا الحساب بضرائب المرتبات والتأمينات والمعاشات والتي تخص العاملين سالفى الذكر، كما يحمل أيضا بتكلفة الوجبات الغذائية المقدمة للعاملين بقسم الإدارة العامة.

3- العجز والزيادة فى النقدية.

يتضمن هذا الحساب العجز أو الزيادة طرف الصياغة، وقد تفضل بعض الفنادق وجود حسابات مماثلة فى الأقسام التشغيلية المختلفة.

4- عمولات بطاقات الائتمان Credit Card Commissions

ويحمل هذا الحساب بقيمة العمولات المدفوعة إلى وكالات بطاقات الائتمان كالمصارف المختلفة.

5- الائتمان والتحويل

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة تحويل حسابات النزلاء بما فى ذلك أتعاب المحامين وخدمات جهات تحقيق ومراجعة الائتمان.

6- الموارد البشرية

يحمل هذا البند بتكلفة البحث عن العاملين وتدريبهم وتنسيبهم وفى حالة ما إذا كان هذا البند هاما وماديا، فإنه يفضل إعداد قائمة مستقلة لتبويب مصروفاته كما سيرد إيضاحه فى البند خامساً من هذا البحث.

7- التبرعات Donations

يحمل هذا الحساب بقيمة التبرعات المدفوعة للجمعيات والجهات الخيرية.

8- الاشتراكات فى الهيئات والمجلات

يمثل هذا البند تكلفة تمثيل الفندق فى المنظمات الفندقية أو للأعضاء العاملين عندما يصرح لهم تمثيل الفندق ويحمل أيضا هذا البند برسوم الاشتراكات فى الصحف والمجلات والكتب لاستخدام هيئة العاملين بالفندق.

9- معالجة البيانات Data Processing

يحمل هذا الحساب بتكلفة خدمات معالجة وتشغيل البيانات وذلك بخلاف مصروفات تأجير المعدات والأجهزة الآلية Hardware، وتتضمن مصروفات معالجة البيانات على سبيل المثال مرتبات وأجور محلى النظم والمبرمجين ومشغلى الأجهزة بالإضافة إلى المزايا الممنوحة لهم، ومصروفات التعليم والتدريب وصيانة الأجهزة والبرامج والتشغيل وفى حالة ما إذا كان هذا البند هاما وماديا، فإنه يفضل إعداد قائمة مستقلة لتبويب مصروفاته، كما سنوضحه فى البند سادسا من هذا المبحث.

10- أقساط التأمين

يتضمن هذا البند أقساط التأمين المتعلقة بالمسئولية المدنية وخيانة الأمانة والتأمين على الحياة والتأمين ضد السرقة ماعدا التأمين على العاملين والتأمين على المباني ومحتويات الفندق ضد الحريق والتأمينات الاجتماعية.

11- المراجعة الداخلية

ينبغى أن يتضمن هذا الحساب تكلفة المراجعات الداخلية التى يحملها المركز الرئيسى لسلسلة الفنادق التى يشرف عليها.

12- نظم الاتصالات الداخلية

يحمل هذا الحساب بتكلفة ماكينات النسخ وطبع الصفحات ومعدات الفاكس وخدمات تدفق البيانات والمعلومات، وكذا آلات الطباعة بالحاسب الالكترونى والبريد الالكترونى ونظم الاتصال الداخلى الأخرى بما فى ذلك المهمات اللازمة لها.

13 - الفقد والتلف Loss & Damage

يحمل هذا الحساب بقيمة المدفوعات التي يتحملها الفندق نتيجة فقد أو تلف ممتلكات النزلاء والتي تزيد عن المبالغ التي يتم استردادها من شركات التأمين وكذا التعويضات المدفوعة لهم عن التلف أو الفقد.

14- مهمات التشغيل

تتضمن مهمات التشغيل تكلفة النماذج المطبوعة، ودليل الخدمات وتوريدات المكاتب، والقرطاسية، سواء كانت مشتراة من منشآت طباعة خارجية أو يتم إنتاجها داخليا. ويجب تحميلها على هذا الحساب عندما يستخدمها مكتب المدير أو الحسابات أو العاملون الذين يتم تحميل مرتباتهم وأجورهم على هذه المجموعة من المصروفات.

15- البريد والبرق

يحمل هذا الحساب بتكلفة البريد والبرق ماعدا المتعلقة بقسم التسويق.

16- الأتعاب المهنية

تتضمن تكلفة المحاماة، والمراجعين القانونيين، والاستشارات المهنية من أتعاب ومصروفات السفر والانتقال..... الخ.

17- مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها

ينبغي تكوين مبلغ كاف لمواجهة الخسارة المحتملة نتيجة عدم تحصيل حسابات المدينين وأوراق القبض، وتحميله على هذا الحساب.

18- الأمن Security

يشمل هذا البند تكلفة العقد المتعلق بأمن الفندق والمصروفات الأخرى ذات العلاقة، وإذا ما كانت تكلفة هذا للبند مؤثرة وهامة، فإنه يمكن إعداد قائمة مستقلة له.

19- الهاتف

يجب تحميل هذا الحساب بأي مصروفات هاتفية يمكن إثبات أنها تخص أقسام ومكاتب الإدارة العامة بصورة مباشرة.

20 - النقل

ينبغي ان يحمل هذا الحساب بتكلفة النقل بخلاف النقل الذى يخص النزلاء وفى حالة تخصيص قسم منفصل للموارد البشرية، فانه يجب تحميله بهذا المصروف.

21 - السفر والضيافة

يحمل هذا الحساب بتكلفة السفر والضيافة للمديرين والعاملين بالفندق الذين يكلفون بالسفر لإنجاز أعمال الفندق، ويستثنى من ذلك مصروفات السفر المتعلقة بتنشيط وترويج أعمال الفندق حيث يجب تحميلها على قسم التسويق.

22 - أخرى

وهى عبارة عن أية مصروفات إدارية وعمومية أخرى لا يمكن تحميلها تحت أى بند من البنود سالفة الذكر.

ونورد فيما يلى النموذج (3-8) لقائمة المصروفات الإدارية والعمومية

النموذج (3-8)

قائمة المصروفات الإدارية والعمومية
عن السنة المنتهية في 19--/12/31

	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	العجز والزيادة في النقدية
	x	عمولات بطاقات الائتمان
	x	الائتمان والتحصيل
	x	موارد بشرية
	x	التبرعات
	x	اشتراكات
	x	معالجة البيانات
	x	أقساط التأمين
	x	المراجعة الداخلية
	x	الاتصالات الداخلية
	x	الفقد والتلف
	x	مهمات التشغيل
	x	البريد والبرق
	x	الأتعاب المهنية
	x	مخصص الحسابات المشكوك فيها
	x	الأمن
	x	الهاتف
	x	النقل
	x	السفر والضيافة
	x	مصروفات أخرى
xx		مجموع المصروفات الأخرى
xxxx		مجموع المصروفات الإدارية والعمومية

ثانياً: قائمة المصروفات التسويقية

يقصد بنشاط التسويق الفندقى تلك المجهودات التى تبذلها إدارة الفندق من أجل الحصول على النزلاء والعملاء والاحتفاظ بهم بالنسبة للمنتجات والخدمات التى يقدمها الفندق. ونشاط التسويق يتضمن الكثير من الأنشطة ومن بينها بناء صورة وسمعة طيبة للفندق وتنمية الوعى عند مستهلكى الخدمات الفندقية بالنسبة لخدمات الفندق فضلاً عن جذب النزلاء والعملاء لارتياح المنافذ المختلفة لخدمات الفندق.

وهذه الأنشطة المتداخلة تشكل ما يشار إليه بصفة عامة بمجهود التسويق، وسوف يرد فيما بعد المصروفات المختلفة المتعلقة بأنشطة التسويق، وعن طريق الاتحاد بعضها مع بعض، فأنها توضح لنا النتائج المترتبة على استخدام جميع أساليب تنمية المبيعات، وأساليب البيع، وتنشيط المبيعات والعلاقات العامة بواسطة كل من هيئة العاملين داخل الفندق والعديد من الوكالات الخارجية من أجل خلق عملاء جدد بالإضافة إلى استمرار ارتياح العملاء الحاليين.

ولقد جرى العرف المحاسبى فى مجال الفنادق على اعتبار التكاليف المتعلقة بالحجز بما فى ذلك مرتبات وأتعاب وكالات السفر والسياحة وكذلك عمولات حجز غرف محددة ضمن مصروفات قسم الغرف.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك اعتراف متزايد بأن تلك التكاليف تمثل عناصر للنشاط التسويقي ككل، وعلى ذلك فالفنادق التى تتبنى هذا الرأى وتعتبر هذه الوظائف بأنها مسئوليات تسويقية يجب أن تحمل تلك المصروفات على قسم التسويق.

ويستخلص مما تقدم بأنه ينبغى تحميل مجموعة الحسابات التسويقية التى سيرد ذكرها حالا بكافة التكاليف المتكبدة والمتعلقة بالعمل على الاحتفاظ بصورة وسمعة طيبة للفندق وتنمية وتنشيط وتعظيم أنشطة الفندق سواء كانت تدفع نقداً أو يترتب عليها زيادة فى معاملات الفندق. وتتضمن تلك التكاليف بصفة أساسية البنود الموضحة فى التبويب التالى:

أ - نشاط المبيعات

1 - المرتبات والأجور

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات والمكافآت والحوافز ومكافأة نهاية الخدمة وأجر الإجازات الرسمية للعاملين بقسم المبيعات.

2- مزايا العاملين

يجعل هذا الحساب مدينا بضرائب المرتبات والتأمينات والمعاشات والمصروفات الأخرى المتعلقة بذلك القسم، كما يجعل هذا الحساب مدينا أيضا بتكلفة الوجبات الغذائية والمشروبات المقدمة للعاملين بهذا القسم.

3- ضيافة النزلاء

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات متعلقة بتقديم غرف ووجبات وخدمات أخرى للنزلاء بدون مقابل من باب المجاملة والضيافة والتي تنشأ نتيجة لأنشطة البيع وتنشيط المبيعات.

4- الرسوم والاشتراكات

يتم تحميل هذا البند بتكلفة العضوية وتكلفة الاشتراك فى المجلات والدوريات والصحف والكتب لاستخدام العاملين بقسم المبيعات.

5- مهمات التشغيل

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة النماذج المطبوعة ودليل المبيعات والمهمات المكتبية والمطبوعات سواء كانت مشتراة أو يتم طبعها داخليا.

6- البريد والبرقيات

ينبغى تحميل هذا الحساب بتكلفة البريد والبرقيات المستخدمة بواسطة قسم المبيعات.

7- الهاتف

يجعل هذا الحساب مدينا بأى مصروفات هاتفية يمكن ربطها مباشرة بعمليات قسم المبيعات.

8- المعارض التجارية Trade Shows

يتم تحميل المصروفات المتعلقة بتنشيط وترويج خدمات الفندق فى المعارض الفندقية المختلفة، وتشمل مصروفات السفر والإقامة لممثلى الفندق وتكلفة الأكشاك وتأجير المساحات لعرض أنشطة الفندق.

9- السفر والضيافة

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة المصروفات المستردة وانتقال المديرين أو العاملين الذين تكرر مجهوداتهم لتنشيط المبيعات وكذلك تكلفة الضيافة لهذا الغرض.

10- أخرى

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات متعلقة بقسم المبيعات والتي لا يمكن إثباتها تحت أى حساب آخر.

ب : نشاط الحجز Reservations

1- المرتبات والأجور كما سبق بقسم المبيعات

2- مزايا العاملين كما سبق بقسم المبيعات

3- مهمات التشغيل

يحمل هذا البند بتكلفة النماذج المطبوعة ودلائل المبيعات والأنوار الكتابية والمطبوعات سواء كانت مشترة أو منتجة داخل الفندق.

4- البريد والبرقيات

يتضمن هذا الحساب تكلفة البريد والبرقيات المستخدمة فى قسم الحجز.

5- أتعاب الحجز

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة خدمات الحجز ونظام الحجز المركزى.

6- الهاتف

يجب تحميل هذا البند بمصروفات الهاتف المتعلقة بعمليات قسم الحجز.

7- التدريب

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة تدريب العاملين بقسم الحجز بما فى ذلك المادة العلمية للتدريب، والأنوار والمهمات، وأتعاب المحاضرين.

8- عمولات وكالات السفر

يجب تحميل هذا الحساب بالعمولات المدفوعة للوكلاء المعتمدين نظير الأعمال التي يحصل عليها الفندق، وكذلك عمولات وكلاء السفر والسياحة.

9 - أخرى

يحمل هذا الحساب بأية مصروفات أخرى متعلقة بقسم الحجز والتي لا يمكن تسجيلها تحت أى حساب آخر.

ج : نشاط الإعلان والترويج

1- المرتبات والأجور كما سلف البيان بقسم المبيعات

2- مزايا العاملين كما سلف البيان بقسم المبيعات

3 - البريد المباشر

يحمل هذا الحساب بتكلفة قوائم البريد، وكتابة الرسائل، والبريد وتوقيع الخطابات، ووضع العنوان على المظروف أو البطاقة أو أى عمل آخر من هذه النوعية تقوم به منشآت خارجية لصالح الفندق.

4 - أتعاب عن خدمات خارجية

ويتضمن هذا الحساب الأتعاب التي تدفع لمثلئ أو وكالات العلاقات العامة.

5 - الطباعة داخل الفندق

يحمل هذا الحساب بتكلفة جميع الأعمال التي تتم بخصوص تنمية وإنتاج المطبوعات والدلائل والعلامات والكتيبات والبند الممثلة المستخدمة في ترويج الخدمات داخل الفندق.

6- الإعلانات خارج الفندق

يتضمن هذا الحساب تكلفة اللافتات والإعلانات الملونة والمضيئة والعلامات الأخرى بما في ذلك مصروفات الفترة عن تلك الخدمات أو التأجير.

7- المواد الإعلانية المستخدمة فى نقاط البيع

يتضمن هذا الحساب تكلفة البطاقات والنشرات الإعلانية وقوائم الطعام والمشروبات والمعرضات والوسائل المماثلة المستخدمة من أجل تنشيط وترويج الأعمال.

8 - الطباعة

يحمل هذا الحساب بتكلفة الإعلان فى الصحف والمجلات وكتب الدليل وغيرها.

9- الإذاعة المرئية والمسموعة

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة الإعلانات فى الإذاعة أو التلفزيون.

10 - أخرى

يجب تحميل هذا الحساب بأى تكاليف مرتبطة باستخدام وسائل الدعاية وترويج المبيعات والتي لا يمكن إثباتها تحت أى حساب من الحسابات أعلاه.

ويعرض النموذج (3-9) محتويات قائمة المصروفات التسويقية فى أحد الفنادق.

النموذج (3-9)

قائمة المصروفات التسويقية
عن السنة المنتهية في 19--/12/31

		المبيعات
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	الضيافة
	x	رسوم واشتراكات
	x	مهمات التشغيل
	x	البريد والبرقيات
	x	الهاتف
	x	معارض تجارية
	x	سفر وضيافة
	x	أخرى
xx		مجموع المصروفات الأخرى
xxx		مجموع مصروفات قسم المبيعات
		الحجز
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	مهمات تشغيل
	x	بريد وبرقيات
	x	أتعاب الحجز
	x	الهاتف
	x	التدريب

	x	عمولات وكالات السفر
	x	أخرى
xx		مجموع المصروفات الأخرى
xxx		مجموع مصروفات قسم الحجز
	x	الإعلان والترويج
	x	المرتبات والأجور
		مزايا العاملين
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	بريد مباشر
	x	أتعاب خدمات خارجية
	x	إعلانات خارج الفندق
	x	مواد إعلانية مستخدمة
	x	إعلانات بالصحف والمجلات
	x	إعلانات بالاذاعة والتلفاز
	x	أخرى
xx		مجموع المصروفات الأخرى
xxx		مجموع قسم الإعلان والترويج
xxxx		مجموع المصروفات التسويقية

مثال تطبيقي

البيانات التالية متعلقة ببعض المصروفات غير المباشرة في أحد الفنادق الكبرى بطرابلس عن السنة المنتهية في 1988/12/31.

300 000 المرتبات والأجور تخص الإدارة العامة وإدارة التسويق

بنسبة 50 ٪، 50 ٪

200 000 مزايا الموظفين بالإدارات العامة والتسويق بالنسبة السابقة

المصروفات غير المباشرة الأخرى

5 000 عجز في النقدية 10 000 عمولات بطاقات الائتمان 8 000 الائتمان والتحويل

10 000 معالجة البيانات 6 000 التبرعات 15 000 رسوم واشتراكات منها 8 000 دينار

تخص الإدارة العامة والباقي إدارة التسويق 10 000 موارد بشرية

12 000 المراجعة الداخلية 20 000 البريد والبرق توزع على الإدارة العامة وإدارة التسويق

بنسبة 60 ٪، 40 ٪، 40 000 الهاتف يخص الإدارة العامة 30 000 دينار منها والباقي إدارة

التسويق 7 000 معارض تجارية 3 000 اتصالات هاتفية داخلية 15 000 مصروفات الضيافة

توزع بالتساوي بين الإدارة العامة والتسويق. 10 000 الفقد والتلف 8 000 الأمن 20 000

سفر وانتقالات وتوزع بين الإدارتين بنسبة 60 ٪ للإدارة العامة، 40 ٪ للتسويق. 5 000 اتعاب

الحجز، 15000 إعلانات الإذاعة والتلفاز، 6 000 مواد إعلانية مستخدمة.

المطلوب:

أولاً: إعداد قائمة المصروفات الإدارية والعمومية عن السنة المنتهية في 1988/12/31

ثانياً: إعداد قائمة المصروفات التسويقية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

أولاً:

عن السنة المنتهية في 1988/12/31.

	150 000	المرتبات والأجور
	100 000	مزايا العاملين
250 000		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	5 000	عجز في النقدية
	10 000	عمولات بطاقات الائتمان
	8 000	الائتمان والتحصيل
	10 000	معالجة البيانات
	6 000	التبرعات
	8 000	رسوم واشتراكات
	10 000	موارد بشرية
	12 000	المراجعة الداخلية
	12 000	البريد والبرقيات
	30 000	الهاتف
	3 000	اتصالات داخلية
	7 500	مصروفات الضيافة
	10 000	الفقد والتلف
	8 000	الأمن
	12 000	سفر وانتقالات
151 500		مجموع المصروفات الأخرى
401 500		مجموع المصروفات الإدارية والعمومية

ثانياً:

قائمة المصروفات التسويقية

عن السنة المنتهية في 1988/12/31.

	150 000	المرتبات والأجور
	100 000	مزايا العاملين
250 000		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	7 000	رسوم واشتراكات
	8 000	البريد والبرقيات
	10 000	الهاتف
	7 000	معارض تجارية
	7 500	مصروفات الضيافة
	8 000	سفر وانتقالات
	5 000	أتعاب الحجز
	15 000	إعلانات بالإذاعة والتلفاز
	6 000	مواد إعلانية مستخدمة
73 500		مجموع المصروفات الأخرى
323 500		مجموع المصروفات التسويقية

ثالثاً: قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات

تضم هذه القائمة بنود المصروفات المتعلقة بقسم الصيانة والإصلاح، وفيما يلي الشرح لهذه البنود.

1 - المرتبات والأجور

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات السنوية، والمكافآت، والحوافز، ومكافآت ترك الخدمة.

2 - مزايا العاملين

يحمل هذا الحساب بضرائب المرتبات، والتأمينات، والمعاشات، والمصروفات المتعلقة بهذا القسم، وكذلك تكلفة الطعام والمشروبات للعاملين بهذا القسم.

3 - صيانة وإصلاح المباني

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بصيانة وإصلاح المباني سواء من داخل أو خارج المبنى.

4 - الستائر والمفروشات

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح الستائر والأغطية والمفروشات.

5 - صيانة وإصلاح المعدات الميكانيكية والكهربائية

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح المعدات، أما بالنسبة لتكلفة إصلاح وصيانة المعدات والأجهزة المتخصصة مثل أجهزة الهاتف أو أجهزة معالجة البيانات (الحاسب الإلكتروني) فيجب تحميلها مباشرة على الأقسام المختصة.

6 - صيانة وإصلاح معدات التكييف والتسخين

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات التكييف والتسخين.

7- معدات المطبخ

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات المطبخ.

8- معدات المغسلة

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة معدات المغسلة.

9- المصاعد

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة مصاعد الفندق.

10 - غطاء أرضيات Floor Covering

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والعقود المتعلقة بإصلاح وصيانة غطاء الأرضيات بغرف النزلاء والممرات وصالات الطعام والمقاهى والصالات العامة.

11 - صيانة وإصلاح الأثاث

يحمل هذا الحساب بتكلفة المهمات والتوريدات اللازمة لصيانة وإصلاح الأثاث مثل المنسوجات والقماش والأخشاب والأجزاء المعدنية والزجاج... الخ

12 - الأراضى المحيطة وتجميل البيئة

يتضمن هذا الحساب تكلفة المواد والمهمات المستخدمة فى صيانة وتجميل الاراضى المحيطة بالفندق.

13 - مهمات التشغيل

وتتضمن تكلفة النماذج المطبوعة وأدلة الخدمات (دليل الخدمة) والمطبوعات والأدوات المكتبية سواء كانت مشتراة من الخارج أو منتجة داخليا. والتى يستخدمها العاملون الذين يتم تحميل مرتباتهم وأجورهم على هذا القسم.

14 - الطلاء والزخرفة

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات المتعلقة بالطلاء والزخرفة.

15- إزالة النفقات

يحمل هذا الحساب بتكلفة إزالة القمامة والنفقات.

16- حمام السباحة

يحمل هذا الحساب بتكلفة المواد والمهمات والعقود المتعلقة بصيانة وإصلاح حمامات السباحة عندما لا يكون هناك قسم منفصل لحمامات السباحة.

17- ملابس العاملين

يجب تحميل هذا الحساب بتكلفة أو إيجار ملابس العاملين والتكاليف المتعلقة بذلك.

18- أخرى

تشمل البنود الأخرى التي لم يتم تحميلها تحت الحسابات سالفة الذكر.

ومن الجدير بالذكر أن هناك بعض البنود التي تستبعد من مصروفات الصيانة والإصلاحات عن طريق جعل هذه المصروفات دائنة بقيمتها ومثال ذلك:

1 - الإضافات والتحسينات الرأس مالية، حيث تعتبر مصروفا رأسماليا يحمل على الأصول ذات العلاقة.

2 - تكاليف مستردة Cost Recoveries وهي عبارة عن تكاليف العمالة والمهمات المستخدمة في صيانة وإصلاح تسهيلات فنادق أو منشآت أخرى

ويوضح ذلك القيد الآتي:

من مذكورين

حـ / فنادق / منشآت أخرى

حـ / الأصول الثابتة

الى حـ / مصروفات الصيانة والإصلاحات

إثبات المبالغ المستردة وتحميل المصروفات الرأس مالية على الأصول

وفيما يلي نورد النموذج (10-3) لقائمة تبويب مصروفات قسم الصيانة والإصلاحات.

النموذج (3-10)

فندق الرابطة		
قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات		
عن السنة المالية المنتهية في 19--/12/31		
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
xx		
		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	المباني
	x	ستائر ومفروشات
	x	معدات ميكانيكية وكهربائية
	x	مساعد
	x	الأثاث
	x	مهمات تشغيل
	x	الطلاء والزخرفة
	x	إزالة النفايات
	x	حمام السباحة
	x	تجميل أراضي الفندق
	x	ملابس العاملين
	x	أخرى
xx		مجموع المصروفات الأخرى
xxx		مجموع مصروفات الصيانة والإصلاحات
		تخصم:
	x	تكاليف مستردة
	x	إضافات وتحسينات رأسمالية
(xx)		
xx		صافي تكاليف الصيانة والإصلاحات

رابعاً: قائمة مصروفات الطاقة

وتتضمن هذه القائمة مصروفات الطاقة مبوبة على النحو التالي:

1 - كهرباء Electricity

وتتضمن تكلفة فواتير الكهرباء الواردة من مؤسسة توليد الكهرباء

2 - الوقود Fuel

يجب أن يحمل هذا الحساب بتكلفة الوقود المستهلك باستثناء الوقود المستهلك بالمطابخ حيث يحمل على قسم الطعام والمشروبات كما سلف البيان، ويجب ذكر نوع الوقود المستخدم مثل الفحم، والزيوت، الغاز.

3 - البخار Steam

يتضمن تكلفة البخار المستخدم بالفندق.

4 - المياه Water

يجب أن يحمل هذا الحساب بتكلفة المياه المستهلكة سواء لأغراض إعداد الثلج أو الشرب. ويجب ملاحظة أن هناك بعض المبالغ الدائنة التي تثبت على هذا القسم وهي:

1 - تكاليف مستردة

وتتضمن تكلفة المبالغ المستردة من الوحدات المنفصلة عن الفندق مثل مستأجرى المحلات والمساحات بالفندق.

2 - أعباء الأقسام التشغيلية

يمكن تحميل إيرادات الأقسام التشغيلية بالمبالغ الخاصة بها من تكاليف الطاقة إذا كانت هناك تسهيلات لعدادات فرعية خاصة بها، حيث تمكن من وجود نظام شامل لتحميل الأقسام التشغيلية بتكلفة الطاقة، وفي حالة عدم وجود عدادات فرعية لتخصيص الطاقة فتظل تكلفتها بهذه القائمة.

ويكون القيد لإثبات المبالغ الدائنة كما يلي:

من مذكورين

ح / المستأجرين

ح / أقسام التشغيل (الغرف - الطعام... الخ)

الى ح / مصروفات الطاقة

ويعرض النموذج (3-11) قائمة تبويب مصروفات الطاقة.

النموذج (3-11)

قائمة مصروفات الطاقة
عن السنة المالية المنتهية في 19--/12/31

×		كهرباء
×		وقود
×		بخار
×		مياه
		مجموع تكاليف الطاقة
-----		تخصم:
× × ×	×	تكاليف مستردة (من المستأجرين)
	×	تكاليف محملة على أقسام التشغيل
	-----	مجموع تكاليف الطاقة المستردة والمحملة
(× ×)		صافي تكاليف الطاقة

× ×		

خاصا: قائمة مصروفات الموارد البشرية

يجب تخصيص قائمة مستقلة لتبويب مصروفات الموارد البشرية فى حالة ما إذا كانت الموارد البشرية والمصروفات الأخرى الملحقة بها كبيرة وهامة. ولكن فى حالة عدم تواجد هذا الشرط، فإن مصروفات الموارد البشرية تظل ضمن قسم المصروفات الإدارية والعمومية كما سبقت الإشارة.

ونورد فيما يلى النموذج (3-12) لهذه القائمة

النموذج (3-12)

قائمة مصروفات الموارد البشرية		
عن السنة المنتهية فى 19--/12/31		
	×	المرتبات والأجور
	×	مزايا العاملين
× ×		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	×	المصروفات الأخرى
	×	الرسوم والاشتراكات
	×	سكن العاملين
	×	علاقات العاملين
	×	مصروفات طبية
	×	مهمات التشغيل
	×	التوظيف
	×	إعادة التكوين
	×	التدريب
	×	النقل
	×	أخرى
× × ×		مجموع المصروفات الأخرى
× × ×		إجمالى مصروفات الموارد البشرية

وفىما يلى شرح موجز لمحتويات قائمة مصروفات الموارد البشرية

1 - المرتبات والأجور

ويتضمن هذا الحساب أجر الإجازات والمكافآت والحوافز ومكافأة نهاية الخدمة وذلك فيما يخص مدير الأفراد ومدير التدريب والمستشارين والسكرتارية والموظفين.

2 - مزايا العاملين

وذلك كما هو فى القوائم السابقة

3 - الرسوم والاشتراكات

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة العضوية والاشتراكات فى المجلات والدوريات والكتب من أجل استخدام الموظفين بقسم الموارد البشرية.

4 - سكن العاملين

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة توفير السكن للعاملين بالفندق سواء المؤقت أو الدائم.

5 - مصروفات طبية

يحمل هذا الحساب برسوم الأطباء والمهمات الطبية اللازمة للعاملين بالفندق.

6 - مهمات التشغيل

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة النماذج المطبوعة والمهمات المكتبية وغيرها.

7 - التوظيف

يحمل هذا الحساب بمصروفات الإعلان عن الوظائف ورسوم التعيين والمصروفات المستردة للمرشحين.

8 - التدريب

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة تدريب الموظفين متضمنة مواد التدريب المتخصصة والمهمات وأتعاب المدرب وغيرها.

9 - النقل

يحمل هذا الحساب بتكلفة توفير خدمة المواصلات والانتقال للعاملين بالفندق.

10 - أخرى

يجب تحميل هذا الحساب بأية مصروفات خاصة بقسم الموارد البشرية ولم يتم تحميلها تحت أى من الحسابات السابقة.

سادساً : قائمة مصروفات معالجة البيانات

ينبغي تخصيص قائمة مستقلة لمصروفات معالجة البيانات وذلك بالنسبة للفنادق ذات الاستثمارات الكبيرة بدرجة هامة فى وسائل وأجهزة تشغيل ومعالجة البيانات. ولكن بالنسبة للفنادق التى لا يتوافر فيها هذا الشرط، فإن مصروفات تشغيل ومعالجة البيانات تبقى ضمن قسم المصروفات الإدارية والعمومية كما سبقت الإشارة ويوضح النموذج (3-13) هذه القائمة.

النموذج (3-13)

قائمة مصروفات قسم معالجة البيانات		
عن السنة المنتهية فى 19--/12/31		
	x	المرتبات والأجور
	x	مزايا العاملين
xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		المصروفات الأخرى
	x	التعليم والتدريب
	x	صيانة الأجهزة الآلية للحاسب
	x	صيانة البرامج والملفات
	x	مهمات التشغيل
	x	أتعاب مكاتب الخدمة
	x	أخرى
xxx		مجموع المصروفات الأخرى
xxx		إجمالى مصروفات معالجة البيانات

ونوضح فيما يلى شرحا موجزا للبنود الواردة بالقائمة أعلاه.

1 - المرتبات والأجور

يتضمن هذا الحساب أجر الإجازات ومكافأة نهاية الخدمة والمكافآت والحوافز وخلافه وذلك فيما يتعلق بمدير التشغيل الألكترونى للبيانات والمشرفين ومحلى النظم والمبرمجين والمشغلين وموظفى إدخال البيانات.

2 - مزايا العاملين

ويحمل هذا الحساب بنفس البنود كما هو فى قسم المصروفات الإدارية والعمومية.

3 - التعليم والتدريب

ينبغى أن يحمل هذا الحساب بمصروفات تعليم وتدريب موظفى قسم معالجة البيانات.

4 - صيانة الأجهزة الآلية وغير الآلية Hardware & Software Maintenance

يتضمن هذا الحساب أية صيانة مباشرة للأجهزة الآلية والتى يتم تشغيلها مباشرة بواسطة موظفى قسم معالجة البيانات، وكذا صيانة الأجهزة غير الآلية كالبرامج والملفات.

5 - مهمات التشغيل

يحمل هذا الحساب بتكلفة النماذج المطبوعة ودليل الخدمة والاسطوانات المرنة Floppy Discs والمهمات المكتبية وغيرها.

6 - أتعاب مكاتب الخدمة Service Bureau Fees

ينبغى تحميل هذا الحساب بتكلفة أتعاب مكاتب الخدمة والاستشارات فى مجال معالجة البيانات الكترونيا.

7 - أخرى

أية مصروفات معالجة بيانات لم يتم تحميلها تحت أى من البنود السابقة يجب تحميلها على هذا الحساب.

سابعاً: قائمة الأعباء الثابتة

يقصد بالأعباء الثابتة بنود المصروفات التي يتحملها الفندق سواء يعمل بكامل طاقته أم بجزء منها، فهي لا تتأثر بالتغيرات في حجم نشاط الفندق، بمثال ذلك الإيجارات، والضرائب بخلاف ضرائب المرتبات والدخل، والتأمينات على المباني ومحتويات الفندق، ومصروفات الفوائد، والإهلاكات ويوضح النموذج (3-14) صورة هذه القائمة

النموذج (3-14)

قائمة الأعباء الثابتة		
عن السنة المنتهية في 19--/12/31		
		الإيجار
	×	أراضي ومباني
	×	أجهزة معالجة البيانات
	×	معدات الهاتف
	×	أخرى
× × ×		الإجمالي
		<u>الضرائب بخلاف ضريبة الدخل والمرتبات</u>
	×	ضرائب عقارية
	×	ضرائب المنافع
	×	أخرى
× × ×		إجمالي
		<u>مصروفات الفوائد</u>
	×	الرهون العقارية
	×	أوراق الدفع
	×	قروض طويلة الأجل
	×	استهلاك التكاليف التمويلية المؤجلة
× × ×		أخرى
× ×		التأمينات على المباني ومحتويات الفندق
		<u>مصروفات الإهلاكات</u>
	×	المباني
	×	الأثاث والمعدات والفضيات والصيني، الخ
	×	أصول رأسمالية
	×	مصروفات ماقبل الاقتراح
		الإجمالي
× × ×		مجموع الأعباء الثابتة المختلفة
× × × ×		

المبحث الثالث

القوائم المالية العامة

الأهداف التعليمية

ينبغي بعد دراستك هذا المبحث، أن تكون قادراً على:

- 1 - تحديد ماهية القوائم المالية العامة للفندق والهدف من إعدادها.
- 2 - إعداد القوائم المالية العامة.
- 3 - الربط بين قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام وقوائم تبويب المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة وبين القوائم المالية العامة.
- 4 - استخراج بعض النسب المالية لغرض تقييم الأداء بالفندق.
- 5 - فهم النظام الموحد لحسابات الفنادق.

مقدمة

تتكون مجموعة القوائم المالية في الفنادق من: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة حقوق الملكية، وقائمة التغيرات في المركز المالي، إلى جانب الملاحظات والتفسيرات اللازمة بخصوص الإفصاح عن التطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وعلى الرغم من أن قائمة التدفق النقدي Cash Flow Statement غير مطلوبة في ظل معايير إعداد التقارير الحالية، إلا أنه نوصى بإعدادها من أجل توفير وسيلة مفيدة للإفصاح والعرض المالي.

ونظرا لتباين الفنادق في أحجامها وطبيعة نشاطها وانعكاس ذلك على مكونات النظام المحاسبي من مستندات ودفاتر وقوائم، فإن مجموعة القوائم المالية التي نتعرض لها بالمناقشة هي للاسترشاد فقط حيث إنه من المتعارف عليه وسيكون غير عملي أن يتقرر نموذج واحد لكل موقف يحتمل حدوثه.

ومن الجدير بالذكر في هذا الصدد أن إعداد القوائم المالية يهدف إلى:

- 1- تحديد نتائج أعمال الفندق من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية.
- 2- تحديد المركز المالي للفندق في نهاية الفترة.
- 3- إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية التصحيحية المختلفة.

ونوضح فيما يلي هذه القوائم من حيث ماهيتها ومحتوياتها وكيفية إعدادها.

أولاً: قائمة الدخل حسب الأقسام

وهى عبارة عن كشف منفصل يبين إجمالى الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية التى تدر الإيرادات الرئيسية للفندق. وتتبع الخطوات الآتية فى إعدادها:

1- إيجاد الفرق بين إيرادات الأقسام التشغيلية ومصروفات التشغيل المتعلقة بها، حيث يمثل هذا الفرق ربح أو خسارة القسم.

2- إضافة إجمالى الإيجارات والإيرادات الأخرى من واقع قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى سائلة البيان، وذلك للوصول إلى إجمالى دخل التشغيل.

3- طرح جميع المصروفات غير المباشرة أو غير الموزعة (ونحصل عليها من قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة للأقسام الخدمية المختلفة) من إجمالى دخل التشغيل للوصول إلى صافى دخل التشغيل.

4- طرح إجمالى الأعباء الثابتة (نحصل عليها من قائمة الأعباء الثابتة سائلة الذكر) من صافى دخل التشغيل للوصول إلى صافى الدخل قبل الضرائب ثم بخصم ضرائب الدخل نصل إلى صافى الدخل.

ويعرض النموذج (3-15) شكل ومحتويات قائمة الدخل حسب الأقسام.

ثانياً: قائمة الدخل العامة

وهى عبارة عن كشف يتضمن إيرادات الفندق مبنية حسب الأقسام، وتكاليف التشغيل والمصروفات المتعلقة بها، والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية، ثم بطرح مجموع التكاليف والمصروفات من مجموع الإيرادات نحصل على الدخل قبل الضرائب، ويطرح ضرائب الدخل نصل إلى صافى الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن هذه القائمة تقابل قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر فى المنشآت التجارية ويوضح النموذج (3-16) شكل ومحتويات هذه القائمة.

النموذج (3-15)

فندق الرابطة

قائمة الدخل حسب الأقسام

عن السنة المالية المنتهية

في 19 / 12 / 31

البيان	صافي الإيرادات	صافي تكلفة المبيعات	المرتبات والأجور وملحقاتها	المصروفات الأخرى	مجموع المصروفات	الدخل (الخسارة)
الأقسام التشغيلية						
الفرف	x	x	x	x	xx	x
الطعام والمشروبات	x	x	x	x	xx	x
الهاتف	x	x	x	x	xx	x
مغسلة النزلاء	x	x	x	x	xx	x
أقسام تشغيل أخرى	x	x	x	x	xx	x
الإيجارات والإيرادات الأخرى	x	-	-	-	-	x
إجمالي دخل التشغيل						xxx
المصروفات غير المباشرة					xx	
مصروفات إدارية وعمومية					xx	
مصروفات تسويقية					xx	
مصروفات الصيانة والإصلاح					xx	
مصروفات الطاقة					xx	
مصروفات الموارد البشرية					xx	
مصروفات معالجة البيانات					xx	
مجموع المصروفات غير المباشرة					(xxx)	
الدخل قبل الأعباء الثابتة					xxx	
الإيجارات					x	
الضرائب					x	
التأمينات					x	
إهلاك واستهلاك السندات					x	
مجموع الأعباء الثابتة					(xx)	
الدخل قبل ضرائب الدخل					xx	
ضرائب الدخل					(x)	
صافي الدخل					x	

النموذج (3-16)

فندق الرابطة

قائمة الدخل العامة

عن السنة المالية المنتهية في 12/31--

19-- دينار	19-- دينار	
		الإيرادات
x	x	صافي إيرادات قسم الغرف
x	x	صافي إيرادات قسم الطعام والمشروبات
x	x	صافي إيرادات قسم الهاتف
x	x	صافي إيرادات غسيل النزلاء
x	x	صافي إيرادات حمام السباحة
x	x	صافي إيرادات أقسام تشغيلية أخرى
x	x	الإيجارات والإيرادات المتنوعة الأخرى
xxx	xxx	مجموع الإيرادات
		تكاليف التشغيل والمصروفات
x	x	قسم الغرف
x	x	قسم الطعام والمشروبات
x	x	قسم الهاتف
x	x	قسم غسيل النزلاء
x	x	تكاليف أقسام تشغيل أخرى
x	x	مصروفات إدارية وعمومية
x	x	مصروفات التسويق
x	x	مصروفات الصيانة والإصلاحات
x	x	مصروفات الطاقة
x	x	مصروفات الموارد البشرية
x	x	مصروفات معالجة البيانات
(xxx)	(xxx)	مجموع التكاليف والمصروفات
xx	xx	الدخل قبل الأعباء الثابتة
(x)	(x)	الإيجار، الضرائب، التأمين، مصروفات الفوائد
xx	xx	الدخل قبل ضرائب الدخل
(x)	(x)	ضرائب الدخل
x	x	صافي الدخل

مثال تطبيقي

ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق السعادة عن السنة المنتهية في: 1990/12/31

الأرصدة الدائنة

300 000 إيرادات الغرف 200 000 إيرادات الطعام والمشروبات 100 000 إيرادات الهاتف
80 000 إيرادات مغسلة النزلاء 100 000 إيجارات وإيرادات أخرى

الأرصدة المدينة

30 000 مسموحات الغرف 20 000 مسموحات الطعام والمشروبات 2 000 مسموحات الهاتف
80 000 مصروفات قسم الغرف 30 000 مصروفات قسم الطعام والمشروبات
10 000 مصروفات قسم الهاتف 18 000 مصروفات قسم غسيل النزلاء
100 000 تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات 20 000 تكلفة المكالمات
25 000 مرتبات وأجور قسم الغرف 30 000 مرتبات وأجور قسم الطعام
15 000 مرتبات وأجور قسم الهاتف 18 000 مرتبات وأجور قسم مغسلة النزلاء
50 000 مصروفات عمومية وإدارية 30 000 مصروفات تسويقيه
20 000 مصروفات الصيانة والإصلاحات 10 000 مصروفات الطاقة
8 000 مصروفات موارد بشرية 7 000 مصروفات معالجة البيانات
5 000 ضرائب عقارية 5 000 تأمينات على محتويات الفندق
2 000 000 المباني 500 000 الأثاثات

وعند الجرد في 31 / 12 / 1990 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

- 1- هناك رواتب تخص قسم الغرف مدفوعة عن شهر يناير 1991 بمبلغ 5 000 دينار.
- 2- تتضمن تكلفة مبيعات الأطعمة والمشروبات تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق كما يلي: 10 000 قسم الغرف، 8 000 قسم الطعام والمشروبات
6 000 قسم الهاتف 6 000 قسم مغسلة النزلاء
- 3- هناك مصروفات عمومية لم تدفع بعد بمبلغ 5 000 دينار

4 - تقدر نسبة اهلاك المباني والاثاثات 5% ، 10%

5 - هناك إيرادات بمبلغ 100 000 دينار لم تقييد حتى 12 /31 منها 60 000 تخص قسم الغرف، 40 000 تخص قسم الطعام والمشروبات المطلوب:

أولاً : إعداد قائمة الدخل للفندق حسب الأقسام، وقائمة الدخل العامة عن السنة المنتهية في 12 /31 1990

ثانياً: بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى فى 12 /31 1990
تهييد الحل:

1- تحديد صافى تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات

تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات

(-) تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين

قسم الغرف 10 000

قسم الطعام 8 000

قسم الهاتف 6 000

قسم مغسلة النزلاء 6 000

30 000

70 000

2 - تحديد إجمالى المرتبات والأجور وملحقاتها

القسم الرصيد بميزان المراجعة - المقدم + تكلفة الوجبات + المستحق

الغرف 25 000 - 5000 + 10 000 = 30 000 د

الطعام 30 000 + 8 000 = 38 000 د

الهاتف 15 000 + 6 000 = 21 000 د

مغسلة النزلاء 18 000 + 6 000 = 24 000 د

3 - المصروفات العمومية والإدارية التي تخص الفترة

= الرصيد المدفوع بميزان المراجعة + مصروفات عمومية مستحقة

$$= 50\,000 + 5\,000 = 55\,000 \text{ دينار}$$

4 - مصروف إهلاك المباني = $2\,000\,000 \times 5\% = 100\,000$ دينار

- مصروف إهلاك الأثاثات = $500\,000 \times 10\% = 50\,000$ دينار

5 - إجمالي إيرادات قسم الغرف = $300\,000 + 60\,000$ غير مقيدة

$$= 360\,000 \text{ دينار}$$

إجمالي إيرادات قسم الطعام والمشروبات

$$= 200\,000 + 40\,000 \text{ لم تقيد} = 240\,000 \text{ دينار}$$

6 - تحديد صافي الإيرادات للأقسام

القسم إجمالي الإيرادات - المسموحات

$$\text{الغرف} \quad 360\,000 - 30\,000 = 330\,000 \text{ د}$$

$$\text{الطعام} \quad 240\,000 - 20\,000 = 220\,000 \text{ د}$$

$$\text{الهاتف} \quad 100\,000 - 2\,000 = 98\,000 \text{ د}$$

مع ملاحظة إدراج المرتبات المدفوعة مقدما بجانب الأصول بقائمة المركز المالي، ومصروفات

عمومية مستحقة بجانب الخصوم بقائمة المركز المالي

7 - تحديد الأعباء الثابتة

$$\text{ضرائب عقارية} \quad 5\,000$$

$$\text{تأمينات} \quad 5\,000$$

$$\text{إهلاك المباني} \quad 100\,000$$

$$\text{إهلاك الأثاثات} \quad 50\,000$$

$$\text{دينارا} \quad 160\,000$$

فندق السعادة

قائمة الدخل حسب الأقسام

عن السنة المنتهية فى 31 / 12 / 1990

البيان	صافى الإيرادات	صافى تكلفة المبيعات	المرتبات والأجور وملحقاتها	المصروفات الأخرى	مجموع المصروفات	الدخل (الخسارة)
أقسام التشغيل						
الغرف	330 000	-	30 000	80 000	110 000	220 000
الطعام والمشروبات	220 000	70 000	38 000	30 000	138 000	82 000
الهاتف	98 000	20 000	21 000	10 000	51 000	47 000
مغسلة النزلاء	80 000	-	24 000	18 000	42 000	38 000
الإيجارات والإيرادات الأخرى	100 000	-	-	-	-	100 000
إجمالى دخل التشغيل						487 000
المصروفات غير المباشرة						
مصروفات إدارية وعمومية					55 000	
مصروفات تسويقية					30 000	
مصروفات الصيانة					20 000	
مصروفات الطاقة					10 000	
مصروفات الموارد البشرية					8 000	
مصروفات معالجة البيانات					7 000	
إجمالى المصروفات غير المباشرة						(130 000)
الدخل قبل الأعباء الثابتة						357 000
الأعباء الثابتة						(160 000)
الدخل قبل ضرائب الدخل						197 000

فندق السعادة

قائمة الدخل العامة

عن السنة المنتهية في 1990 / 12 / 31

البيان	جزئي	كلى
الإيرادات		
صافى إيرادات قسم الغرف	330 000	
صافى إيرادات قسم الطعام والمشروبات	220 000	
صافى إيرادات قسم الهاتف	98 000	
صافى إيرادات غسيل النزلاء	80 000	
الإيجارات والإيرادات المتنوعة الأخرى	100 000	
مجموع الإيرادات		828 000
تكاليف التشغيل والمصروفات		
قسم الغرف	110 000	
قسم الطعام والمشروبات	138 000	
قسم الهاتف	51 000	
قسم غسيل النزلاء	42 000	
مصروفات إدارية وعمومية	55 000	
مصروفات تسويقية	30 000	
مصروفات الصيانة والإصلاحات	20 000	
مصروفات الطاقة	10 000	
مصروفات الموارد البشرية	8 000	
مصروفات معالجة البيانات	7 000	
مجموع التكاليف والمصروفات غير المباشرة		(471 000)
الدخل قبل الأعباء الثابتة		357 000
الأعباء الثابتة		(160 000)
الدخل قبل ضرائب الدخل		197 000

ثانياً: بيان الأثر على قائمة المركز المالي في 1990 / 12 / 31

قائمة المركز المالي

في 1990 / 12 / 31

الأصول

أصول متداولة	
5 000	مرتبات مدفوعة مقدما
أصول ثابتة	
	المباني
	2 000 000
	- مجمع الإهلاك
	100 000
1 900 000	
	الأثاثات
	500 000
	- مجمع الأهلاك
	50 000
450 000	

الخصوم وحقوق الملكية

خصوم متداولة	
5 000	مصروفات عمومية مستحقة

ثالثاً: قائمة المركز المالى

لا تختلف قائمة المركز المالى (الميزانية) فى الفنادق بدرجة جوهرية عن تلك التى تعد للمنشآت التجارية، وإن كانت تتميز عنها فى ارتفاع نسبة رأس المال المستثمر فى الأصول الثابتة عنه فى الأصول المتداولة وانخفاض نسبة المخزون نظراً لسرعة تعرضه للتلف والفساد، وبصفة خاصة المخزون من المؤن والمشروبات. ويوضح النموذج (17-3) قائمة المركز المالى لأحد الفنادق، ومما هو جدير بالذكر أن كل الحسابات الظاهرة بالنموذج ليس من الضروري وجودها فى جميع الفنادق، وعلى العكس قد يكون لدى بعض الفنادق حسابات لم يتضمنها النموذج. وعادة ما يتم تبويب قائمة المركز المالى (الميزانية) بطريقة تساعد الإدارة فى أداء وظائفها المختلفة من خلال البدء بالأصول التى يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة (الأصول المتداولة) ثم يلى ذلك الأصول الثابتة ونفس المنطق فى الجانب الآخر من الميزانية وهو الخصوم وحقوق الملكية.

وعادة ما يتم استخدام كل من قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل سالفة البيان لحساب النسب المالية المختلفة بغرض تقييم وتحليل نتائج أعمال الفندق، ويتم حساب مجموعة من النسب أهمها:

1 - نسب السيولة: Liquidity Ratios

وهى تلك النسب التى تقيس مقدرة الفندق على سداد التزاماته قصيرة الأجل والتى تكون مدتها عادة أقل من سنة، ومن أكثرها شيوعاً:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول السريعة (النقدية والحسابات تحت التحصيل)}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

2 - نسب المديونية: Leverage Ratios

وهى التى تقيس مقدار مديونية الفندق سواء من خلال حساب مقدار نسبة الديون الى حقوق الملكية أو قياس مقدرة الفندق على الوفاء بالتزاماته، ومن أهمها استخداماً:

$$\frac{\text{الالتزامات طويلة الأجل}}{\text{حقوق الملكية}} = \text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية}$$

3 - نسب تقيس كفاءة الإدارة:

وهى النسب التى تقيس مدى فاعلية الإدارة فى استخدام الموارد المتاحة لديها، ومن أهمها معدل دوران المخزون ومعدل دوران الحسابات تحت التحصيل، ومعدل دوران الأصول:
$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة الطعام / المشروبات المستهلكة (قبل خصم وجبات ومشروبات العاملين)}}{\text{متوسط مخزون الطعام / المشروبات}}$$

$$\frac{\text{نسبة الحسابات تحت التحصيل إلى إجمالى المبيعات}}{\text{متوسط صافى الحسابات تحت التحصيل}} = \text{معدل دوران إجمالى المبيعات}$$

$$\text{معدل دوران إجمالى الأصول} = \frac{\text{نسبة الحسابات تحت التحصيل إلى إجمالى المبيعات} \times 365 \text{ يوما}}{\text{صافى المبيعات (1)}}$$

$$\text{متوسط إجمالى الأصول}$$

4 - نسب الربحية والتشغيل Profitability & Operating Ratios

وهى النسب التى تعكس فاعلية وكفاءة الإدارة فى تحقيق ربح كاف للملاك والمقرضين، كما تساعد الإدارة فى تحليل عمليات الفندق وتشغيله وعادة ما تهتم هذه النسب بمقارنة الإيرادات بالمصروفات وهى بذلك تسهل عملية الرقابة وتقييم الأداء، ومن أهمها ما يلى:

$$\text{نسبة صافى الدخل} = \frac{\text{صافى الدخل}}{\text{صافى المبيعات}}$$

$$\text{نسبة صافى الدخل إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{صافى الدخل}}{\text{حقوق الملكية}}$$

(1) المقصود بصافى المبيعات هنا صافى الإيرادات الناتجة من تأجير الغرف، ومن مبيعات الطعام والمشروبات وغير ذلك.

نسبة العائد على رأس المال المستثمر

صافي الدخل بعد ضرائب الدخل وقبل مصروفات الفوائد

الالتزامات طويلة الأجل + حقوق الملكية

نسبة العائد على الأصول

صافي الدخل بعد ضرائب الدخل وقبل مصروفات الفوائد

إجمالي الأصول

وتجدر الإشارة إلى أن كافة النسب سألغة الذكر يمكن أن تكون مفيدة جداً في تحليل القوائم المالية وبصفة خاصة عند مقارنتها بالأهداف الموضوعية مقدماً من قبل الإدارة⁽¹⁾. وبعد هذا العرض الموجز لأهم النسب المالية الممكن استخدامها في مجال الفنادق ، نورد فيما يلي نموذج قائمة المركز المالي لأحد الفنادق متضمناً سنتين ماليتين لأغراض المقارنة.

(1) لايتسع المجال للاستفاضة في موضوع النسب المالية، ويمكن الرجوع في هذا الصدد إلى مراجع المحاسبة

الإدارية والتحليل المالي.

النموذج (3-17)

فندق الرابطة
قائمة المركز المالي
الأصول

السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر

1990	1991	
		أصول متداولة
		النقدية
x	x	نقدية بالصندوق
x	x	مصارف ودائع تحت الطلب
x	x	استثمارات نقدية مؤقتة
xx	xx	مجموع النقدية
		حسابات تحت التحصيل
x	x	حسابات جارية للزلاء والعملاء
x	x	أوراق القبض
x	x	سندات تحت التحصيل
(x)	(x)	ناقصا - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
xx	xx	صافي الحسابات تحت التحصيل
x	x	المخزون (مؤن - مشروبات - عام)
x	x	مصروفات مدفوعة مقدما
x	x	أخرى
xxx	xxx	مجموع الأصول المتداولة
xx	xx	حسابات مدينة غير متداولة
xx	xx	الاستثمارات
xx	xx	
		أصول ثابتة
x	x	أراضٍ
x	x	المباني
x	x	مبانٍ تحت الانشاء
x	x	معدات وأثاث
x	x	الصيني والزجاجيات والأواني واللبااضات
(x)	(x)	ناقصا: مجمعات الإهلاك
xx	xx	مجموع الأصول الثابتة

×	×	أصول أخرى
×	×	مصروفات التأسيس (ما قبل الافتتاح)
×	×	مصروفات مؤجلة
		أصول غير ملموسة (علامات تجارية مسجلة)
xxx	xxx	مجموع الأصول الأخرى
xxxx	xxxx	مجموع الأصول
الخصوم وحقوق الملكية		
×	×	خصوم متداولة
×	×	مصارف - سحب على المكشوف
×	×	أوراق تحت الدفع
×	×	حسابات تحت الدفع
×	×	ضرائب دخل مستحقة
×	×	مصروفات مستحقة
×	×	إيرادات/ تأمينات مقدمة
×	×	خصوم متداولة أخرى
xxx	xxx	مجموع الخصوم المتداولة
×	×	خصوم طويلة الأجل
×	×	قرض طويل الأجل
×	×	سندات تحت الدفع
		أخرى
		احتياطيات ومخصصات
×	×	احتياطي الإحلال والإضافات والتجديدات
×	×	مخصص إحلال وتجديد أنوات التشغيل
×	×	حقوق الملكية
×	×	رأس المال
		أرباح محجوزة
xxxx	xxxx	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

ونتناول شرح العناصر الواردة بالنموذج (3-17) لقائمة المركز المالى فيما يلى :

أولاً : الأصول

الأصول المتداولة

النقدية Cash

تتضمن النقدية غير المقيدة (الحرّة) بالخبزينة كالعملات المعدنية والنقدية والصكوك المسحوبة على المصارف Bank Drafts والودائع بالمصارف تحت الطلب والاستثمارات النقدية المؤقتة. أما النقدية التى يتم حجزها بصفة رسمية لأغراض احتياطيات الإحلال والتجديد والإضافات للمعدات والممتلكات فىجب أن تدرج ضمن الأصول الأخرى فى قسم الأصول غير المتداولة .

الحسابات تحت التحصيل Accounts Receivable-Trade

عبارة عن إجمالى المبالغ المستحقة للفندق عن الحسابات المفتوحة والمحملة على حسابات النزلاء والعملاء والمستأجرين. أما الحسابات المستحقة على الملاك والمديرين والعاملين فىجب إدراجها منفصلة إلا إذا كانت قيمتها غير هامة. وبالنسبة للحسابات التى لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا التالية فىجب ألا تدرج فى هذا البند بل تدرج تحت بند حسابات مدينة غير متداولة Non-Current Receivables.

أوراق القبض Notes Receivable

تتضمن أوراق القبض الصكوك المتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا القادمة، أما أوراق القبض المستحقة على الملاك أو المديرين أو العاملين فىجب إظهارها منفصلة ما لم تكن قيمتها غير مؤثرة وهامة. وكذلك أوراق القبض التى لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا التالية، فىجب أن تدرج تحت بند حسابات مدينة غير متداولة.

مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

يمثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها المبلغ المحجوز للجزء الخاص بالحسابات المدينة والمتوقع أن تكون غير قابلة للتحصيل، وينبغى تقديره على أساس الخبرة الماضية أو

تقويم كل حساب على حده أو أي طرق مقبولة أخرى، ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الحسابات التي تصبح غير قابلة للتحصيل، كما يجعل دائنا بقيمة المبالغ التي سبق إعدامها وتم تحصيلها.

المخزون

يشتمل المخزون على تكلفة البضاعة المشتراة بغرض البيع مثل الطعام والمشروبات والتحف والهدايا وغيرها. ويجب أن يتضمن أيضا تكلفة البنود مثل المواد والمهمات التي تستخدم في غرف النزلاء والحمامات والمكاتب وغيرها. ويجب الإفصاح عن أساس تقييم المخزون في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

مصرفوات مدفوعة مقدما *Prepaid Expenses*

تمثل المصروفات المدفوعة مقدما بصفة عامة كالمدفوعات المقدمة للبنود التي سوف تستفيد منها فترات التشغيل المستقبلية. ومن الطبيعي أن يتم تحميل البنود على العمليات التشغيلية على أساس استفادة الفترة من هذه المصروفات. ومن أمثلة هذه البنود التأمين والإيجار والفوائد والصيانة وعقود الإعلانات التجارية والبنود المماثلة الأخرى.

الأصول المتداولة الأخرى

وتتضمن الأصول المتداولة الأخرى البنود التي لم تدرج في مكان آخر والتي يتوقع بدرجة معقولة أن تتحقق نقدا أو بغير ذلك خلال الاثنى عشر شهرا القادمة. ومثال ذلك إيداعات نظير سداد ضرائب أو تأمينات.

حسابات مدينة غير متداولة

تمثل الحسابات المدينة غير المتداولة الحسابات والصكوك التي لا يتوقع تحصيلها خلال الاثنى عشر شهرا القادمة، مثال ذلك المبالغ المستحقة على الملاك أو المديرين أو العاملين أو غيرهم. وفي حالة توقع عدم تحصيل أى من هذه المبالغ، فيجب تكوين مخصص للحسابات المدينة غير المتداولة والمشكوك في تحصيلها باتباع نفس الإجراءات المتعلقة بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها سالف الذكر.

الاستثمارات

تشمل الاستثمارات بصفة عامة الأوراق المالية سواء كانت أسهما أو سندات أو شهادات الودائع المصرفية Certificates of Deposit أو استثمارات تمثل حقوقا ملكية في منشآت تابعة. ويجب الإفصاح عن أساس تقييم هذه الاستثمارات في الملاحظات والمذكرات المرفقة بالقوائم المالية.

الأصول الثابتة

وتتضمن الأصول الثابتة الأراضي والمباني والأثاث والمعدات وأدوات الصيغ والزجاجيات والفضيات والبياضات (الشراشف) والعقود الإيجارية طويلة الأجل Leaseholds والتحسينات على الممتلكات المستأجرة بعقود إيجارية طويلة الأجل Leasehold Improvements ويجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إهلاك الأصول الثابتة وفي تقييم أدوات الصيغ والزجاج والفضيات والبياضات وغيرها في المذكرات والملاحظات المتممة للقوائم المالية.

الأصول الأخرى

وتتضمن البنود الآتية:

مصروفات التأسيس أو ما قبل الافتتاح. Preopening Expenses

تمثل مصروفات التأسيس أو ما قبل الافتتاح تلك المصروفات المرسلة والمتكبدة قبل افتتاح الفندق، وبالإضافة إلى ذلك تقوم بعض الفنادق برسلة مصروفات الافتتاح والتي تمثل الزيادة في المصروفات على الإيرادات خلال فترة قصيرة بعد افتتاح مرافق الفندق. ويتم استهلاك Amortization جميع هذه المصروفات على مدار فترة زمنية قصيرة نسبيا قد تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات. ويجب الإفصاح عن سياسة الرسملة والاستهلاك في الإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

الأعباء المؤجلة Deferred Charges

تختص الأعباء المؤجلة بأنشطة التمويل وتمثل التكاليف المباشرة للحصول على التمويل مثل أتعاب القروض وتكلفة إصدار السندات، وعادة ما يتم استهلاك تلك التكاليف على مدار العمر المتعلق بالتمويل. كما يجب الإفصاح عن طريقة الاستهلاك في الإيضاحات المكملة للقوائم المالية.

أصول أخرى

وينبغي أن يظهر تحت هذا العنوان أى بنود غير متداولة أخرى والتي لا يمكن إدراجها تحت المجموعات السابقة مثل إيداعات أوراق مالية ومخصصات النقدية المقيدة للإحلال والتجديد مثلاً، والأصول غير الملموسة مثل حقوق الامتيازات والشهرة والعلامات والأسماء التجارية المسجلة. ويجب الإفصاح عن سياسات الاستهلاك للأصول غير الملموسة الهامة في الإيضاحات المكملة والمرفقة بالقوائم المالية.

ثانياً: الخصوم وحقوق الملكية

الخصوم المتداولة

أوراق الدفع Notes Payable

وتتضمن أوراق الدفع الصكوك التي تستحق الدفع خلال الاثنى عشر شهراً القادمة، وتصنف بالميزانية كصكوك مستحقة للمصارف، وصكوك مستحقة للدائنين نتيجة مشتريات تم سداد قيمتها بكمبيالات أو سندات إذنية.

حسابات الدائنين Accounts Payable

وتمثل المبالغ المستحقة للموردين نظير مشتريات على الحساب، كما قد تتضمن المبالغ المستحقة لأصحاب حقوق الاستغلال وكذلك المتحصلات من النزلاء.

المصروفات المستحقة

عبارة عن المصروفات التي تمت الاستفادة من خدماتها ولكن لا تستحق الدفع إلا بعد تاريخ الميزانية، ويجب إدراج كل بند من بنود المصروفات المستحقة منفصلاً إذا كان هاماً ومادياً إما في الميزانية أو في قائمة مرفقة، ومن أمثلة المصروفات المستحقة المرتبات والأجور وملحقاتها، وأجر الإجازات، والفوائد، وأتعاب الإدارة، والضرائب، والإيجار..... الخ.

الإيداعات المقدمة Advance Deposits

تمثل الإيداعات المقدمة المبالغ التي يحصلها الفندق من النزلاء والعملاء مقدماً والتي يتم خصمها من قيمة الفواتير الخاصة بهم مستقبلاً نظير خدمات الغرف أو الحفلات أو الصالات

خصوم متداولة أخرى

يجب أن تظهر هنا أية التزامات متداولة أخرى لم يتم تضمينها تحت العناوين السابقة، ومثال ذلك المبالغ غير المكتسبة والمحصلة من غير النزلاء نظير استخدام تسهيلات الفندق، وفواتير الإعلانات التجارية المستحقة.

الخصوم طويلة الأجل

تتضمن الالتزامات التي تستحق للغير خلال فترة أكثر من سنة مالية قادمة مثل القروض أو السندات طويلة الأجل والمكافآت المؤجلة وضرائب الدخل المؤجلة ويجب الإفصاح عن بعض المعلومات ذات العلاقة إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات المكملة للقوائم المالية، ومثال ذلك معدلات الفوائد وشروط الاستهلاك، وتواريخ الاستحقاق واتفاقيات التمويل المشروطة Financial Restrictive Covenants.

المطلوبات والتعهدات المحتملة Commitments and Contingencies

تظهر المطلوبات المحتملة في الميزانية لجذب انتباه القارئ إلى تلك البنود، ولا ينبغي إظهار مبالغ نقدية لتلك البنود في الميزانية، كما ينبغي الإفصاح الكافي عن كل المطلوبات المحتملة الهامة في الملاحظات والإيضاحات المكملة للقوائم المالية. ومن أمثلة تلك البنود عقود المشتريات وعقود التوظيف واتفاقيات الإدارة والمطلوبات المتعلقة كالدعاوى القضائية المرفوعة ضد الفندق.

احتياطي الإحلال والإضافات للمعدات والأثاث

يتم تكوين احتياطي الإحلال والتجديد للمعدات والأثاث بنسبة مئوية من إجمالي إيرادات التشغيل سنوياً. ويمكن أن يستخدم من مبلغ ذلك الاحتياطي الأموال اللازمة لإجراء التحسينات والتعديلات والإضافات للفندق بغرض المحافظة على مستوى الفندق كفندق درجة أولى مثلاً، كما يتم إيداع مبلغ الاحتياطي المكون في أحد المصارف في شكل وديعة استثمارية.

حقوق الملكية Owner's Equity

يتوقف تصنيف حقوق الملكية بقائمة المركز المالي حسب الشكل القانوني للفندق (شركة مساهمة، شركة تضامن، ملكية فردية). وعادة ما تنعكس التغيرات في حقوق الملكية الظاهرة بقائمة المركز المالي في قائمة حقوق الملكية. وتتضمن حقوق الملكية في حالة ما إذا كان الفندق شركة مساهمة من رأس المال الأسهم الممتازة والعادية والأرباح المحتجزة وأسهم الخزنة والاحتياطيات العامة. وفي حالة كونه شركة أشخاص فإن حقوق الملكية تتمثل في رأس مال الشركاء، أما في حالة كونه منشأة فردية فإنها تتضمن بنداً واحداً هو رأس المال. ويعرض الشكل (3-18) نموذجاً لقائمة حقوق الملكية في ظل الحالات الثلاث السابقة

الإيضاحات المكملة للقوائم المالية

ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن تصاحب القوائم المالية بعض الإيضاحات والملاحظات التي توضح وصفاً للسياسات المحاسبية الهامة، بالإضافة إلى إفصاح كامل عن كل الأحداث الهامة أو الظروف التي تنعكس في القوائم المالية، أو غير ذلك مما تتطلبه مبادئ المحاسبة المتعارف عليها الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة.

النموذج (3-18)

فندق الرابطة

قائمة حقوق الملكية

السنة المالية المنتهية في 1990/12/31 م

		(أ) شركة مساهمة
		حقوق المساهمين
		أسهم ممتازة بقيمة أسمية × × للسهم
		الأسهم المصرح والمرخص بها
		الأسهم المصدرة أو المكتتب فيها
		(-) أسهم متأخرة ولم تطلب بعد
		رأس مال الأسهم الممتازة المدفوع
		أسهم عادية بقيمة أسمية × × للسهم
		المصرح أو المرخص بها
		الاسهم المصدرة والمكتتب فيها
		(-) أسهم متأخرة ولم تطلب بعد .
		رأس مال الأسهم العادية المدفوع
		أرباح محتجزة
		إجمالي حقوق المساهمين
		(ب) شركة تضامن
		حقوق الشركاء
		شركاء متضامنين
		شركاء موصين
		إجمالي حقوق الشركاء
		(ج) ملكية فردية
		رأس مال المالك
		صافي الدخل
		إجمالي رأس المال

مثال تطبيقي

الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات فندق السلام عن الفترة المنتهية في 1990/12/31:
(الأرقام بالآلاف الدينارات)

نقدية 100 ودائع تحت الطلب 250 مخزون مؤن ومشروبات 40 مخزون أدوات ومهمات 65
مصرف سحب على المكشوف 25 ضرائب تحت الدفع 10 أراضي 800 مباني 1550 أوراق
القبض 30 مصروفات التأسيس 30 علامات تجارية 35 أواني وأدوات المطبخ 50 فضيات
وزجاجيات 30 بياضات ومفروشات 15 رأس مال الأسهم 2000 أرباح محجوزة 300
قرض طويل الأجل 400 سندات تحت الدفع طويلة الأجل 200 مجمع إهلاك المباني 100 مجمع
إهلاك أواني وأدوات المطبخ 10 مجمع إهلاك البياضات والمفروشات 5 عمولة وكلاء سياحة
مستحقة 5 احتياطي الإحلال والتجديد 45 احتياطي عام 30 إيرادات نزلاء مقدمة 25 حسابات
جارية للنزلاء 40 معدات وأثاث 100 مخصص الديون المشكوك فيها 10 إيجارات مدفوعة
مقدما 20 مباني تحت الانشاء 70 أوراق الدفع 60

المطلوب:

إعداد قائمة المركز المالي لفندق السلام كما تظهر في 1990/12/31

مبوبة وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

فندق السلام			
قائمة المركز المالي			
في 1990/12/31			
الأرقام بالآلاف الدينارات			
			الأصول المتداولة
	100		النقدية
	250		ودائع مصرفية تحت الطلب
		40	حسابات جارية للتزلاء
		30	أوراق القبض
		(10)	ناقصا: مخصص الديون المشكوك فيها
	60		
	65		مخزون أنوات ومهمات
	40		مخزون مؤن ومشروبات
	20		إيجارات مدفوعة مقدما
535			مجموع الأصول المتداولة
			الأصول الثابتة
	800		الأراضي
		1550	المباني
	1450	100	- مجمع الإهلاك
	70		مبان تحت الإنشاء
	100		معدات وأثاث
		50	أواني وأدوات المطبخ
	40	10	- مجمع الإهلاك
	30		فضيات وزجاجيات
		15	بياضات ومفروشات
	10	5	- مجمع الإهلاك
2500			مجمع الأصول الثابتة
			الأصول غير المتداولة
	30		مصرفوات التأسيس

	35		علامات تجارية
65			مجموع الأصول غير المتداولة
3100			مجموع الأصول
الخصوم وحقوق الملكية			
			الخصوم المتداولة
	25		مصرف سحب على المكشوف
	60		أوراق تحت الدفع
	10		ضرائب تحت الدفع
	5		عمولات وكلاء سياحة مستحقة
	25		إيرادات نزلاء مقدمة
125			مجموع الخصوم المتداولة
			الخصوم طويلة الأجل
	400		قرض طويل الأجل
	200		سندات تحت الدفع
600			مجموع الخصوم طويلة الأجل
			احتياطيات ومخصصات
	45		احتياطي الإحلاك والتجديد
	30		احتياطي عام
75			حقوق الملكية
	2000		رأسمال الأسهم
	300		أرباح محجوزة
2300			مجموع الخصوم وحقوق الملكية
3100			

رابعاً: قائمة التدفق النقدي

تلخص قائمة التدفق النقدي مصادر المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية خلال الفترة، وبالتالي تحدد العناصر المكونة لصافي التغير في الرصيد النقدي بين بداية ونهاية الفترة المحاسبية.

وينبغي أن توضح القائمة المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن عمليات التشغيل العادية للفندق، ويمثل الفرق بينهما النقدية المتاحة من التشغيل قبل الأعباء الثابتة، وكذلك يجب بيان عناصر المتحصلات والتسديدات الأخرى على نحو منفصل، ونوضح فيما يلي بإيجاز عناصر هذه القائمة.

متحصلات التشغيل

1 - متحصلات من النزلاء

تتضمن متحصلات النزلاء كافة المتحصلات من النزلاء والمتعلقة بأنشطة الفندق المختلفة.

2 - إيجارات

تتضمن دخول الإيجارات المحصلة بالإضافة إلى الإيداعات المتعلقة بالعمليات الإيجارية.

3 - متحصلات أخرى

وتشمل المبالغ المحصلة من مصادر أخرى بخلاف النزلاء والإيجارات، ومثال ذلك مبيعات عرضية للأثاث والخردة وأي عمليات مماثلة.

متحصلات غير تشغيلية

وتشمل المبالغ المحصلة من مصادر بخلاف ما سبق مثل دخل الفوائد والضرائب المستردة وغيرها.

مدفوعات التشغيل

- 1 - الأجور والمرتبات وملحقاتها
- 2 - الطعام والمشروبات
- 3 - بضاعة أخرى
- 4 - مهمات وأدوات التشغيل
- 5 - تكاليف الطاقة

الآعباء الثابتة

- 1 - الإيجار

يشمل مدفوعات الإيجار الثابتة نظير المباني والمعدات وغيرها، وكذلك المبالغ المدفوعة كتأمينات.

- 2 - الضرائب

تشمل الضرائب العقارية المقدرة بالإضافة إلى الضرائب الهامة بخلاف ضرائب الدخل والمرتبات.

مدفوعات أخرى

تشمل المدفوعات الأساسية لخدمة الديون أو القروض، وكذلك أية مبالغ مدفوعة عن بنود أخرى لم يتم تصنيفها تحت أى من المجموعات السابقة. ويوضح النموذج (19-3) قائمة التدفق النقدي على أساس شهري.

النموذج (3-19)

قائمة التدفق النقدى

	x	الرصيد النقدى فى أول الشهر
		+ متحصلات من التشغيل
	x	متحصلات نزلاء
	x	إيجارات
	x	أخرى
	x	متحصلات غير تشغيلية
xxxx		مجموع النقدية المتاحة
		مدفوعات التشغيل
	x	الأجور والمرتبات وملحقاتها
	xx	الطعام والشراب (الدائنين، أ. الدفع)
	x	بضاعة ومهمات ولوازم التشغيل
	x	تكاليف الطاقة
	xxx	
		الاعباء الثابتة النقدية
	x	الإيجار
	x	الضرائب
	x	مدفوعات أخرى
	xx	إجمالى الاعباء الثابتة النقدية
(xxx)		ناقصا: مجموع المدفوعات النقدية
xx		الرصيد النقدى فى آخر الشهر

مثال تطبيقي:

إذا حصلت على البيانات التالية بخصوص حركة النقدية خلال شهر سبتمبر 1990:

الرصيد في 1990/9/1	100 000 دينار
متحصلات نقدية من النزلاء	200 000 دينار
متحصلات من إيجارات	50 000 دينار
متحصلات تشغيل أخرى	20 000 دينار
متحصلات غير تشغيلية	10 000 دينار
التسديدات النقدية	
أجور ومرتبات وملحقاتها	100 000 دينار
الدائنون والموردون	50 000 دينار
مؤن ومشروبات	25 000 دينار
المياه والكهرباء والغاز	15 000 دينار
ضرائب عقارية	5 000 دينار
فوائد القروض والديون	3 000 دينار

المطلوب:

إعداد قائمة التدفق النقدي عن شهر سبتمبر 1990

محسب إيفان (المؤيد)

قائمة التدفق النقدي

عن شهر سبتمبر 1990

	100 000	الرصيد النقدي في أول الشهر
		+ المتحصلات النقدية من التشغيل
	200 000	متحصلات نزلاء
	50 000	إيجارات محصلة
	20 000	متحصلات تشغيل أخرى
	10 000	متحصلات غير تشغيلية
380 000		مجموع النقدية المتاحة
		مدفوعات التشغيل النقدية
	100 000	الأجور والمرتبات وملحقاتها
	50 000	الدائنون والموردون
	25 000	مؤن ومشروبات
	15 000	المياه والكهرباء والغاز
	190 000	الأعباء الثابتة النقدية
	5 000	ضرائب عقارية
	3 000	فوائد القروض والديون
198 000		(-) مجموع المدفوعات النقدية
182 000		الرصيد النقدي آخر الشهر

حالة تطبيقية شاملة:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر الفندق الكبير عن السنة المالية المنتهية
في 1991/12/31 ، (الأرقام بالآلاف الدينارات)

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
50	800	مسموحات وإيرادات الغرف
60		مرتبات وأجور قسم الغرف
180		مصرفات قسم الغرف
30	600	مسموحات وإيرادات مبيعات الطعام
	250	إيرادات مبيعات المشروبات
70		مرتبات قسم الطعام والمشروبات
100		مصرفات قسم الطعام والمشروبات
20	300	مسموحات وإيرادات قسم الهاتف
20		أجور ومرتبات قسم الهاتف
30		مصرفات قسم الهاتف
20	200	إيرادات ومسموحات غسيل النزلاء
	70	إيجارات مكاتب ونوادي
	60	إيراد محلات الحلالة والتجميل
	40	إيرادات محلات بيع الزهور والهدايا
	30	عمولات تأجير السيارات
	50	عمولات التصوير
	10	الخصم المكتسب
	20	الفوائد الدائنة
	15	مبيعات مخلفات
	25	إيراد ماكينات البيع والألعاب

مؤن غذائية أول العام	100
مشتريات مؤن غذائية	300
تكلفة مبيعات المشروبات	200
تكلفة المكالمات الهاتفية	150
مرتبات وأجور قسم المغسلة	80
مصروفات قسم المغسلة	20
مرتبات الإدارة العامة	200
مصروفات عمومية وإدارية	50
مرتبات إدارة المبيعات	100
المصروفات التسويقية	70
مرتبات الصيانة والإصلاحات	50
مصروفات الصيانة والإصلاحات	200
مصروفات الطاقة	70
مزايا العاملين بالفندق	160
إيجارات معدات وأجهزة مقدمة	100
ضرائب عقارية	50
مصروفات فوائد أوراق الدفع	15
استهلاك مصروفات تمويلية مؤجلة	10
فوائد قروض طويلة الأجل	20
مجمعات الإهلاك	
المباني	150
الأثاث والمعدات	200
النقدية	490
ودائع تحت الطلب بمصرف الوحدة	420

حسابات جارية للنزلاء	160
عملاء	120
أوراق قبض	70
سندات تحت التحصيل	155
الأراضي	860
المباني	2500
معدات وأثاث	600
البياضات والمفروشات	100
أواني وأدوات المطبخ	170
الصيني والزجاجيات	110
مصرفات التأسيس	70
علامات تجارية	150
مصرف الصحارى - سحب على المكشوف	300
أوراق الدفع	100
حسابات تحت الدفع (الموردين)	150
تأمينات مقدمة	60
إيرادات نزلاء مقدمة	50
قرض طويل الأجل	400
سندات تحت الدفع طويلة الأجل	200
احتياطي الاحلال والتجديد	350
احتياطي طوارئ	150
رأس المال	3300
الأرباح المحجوزة	620

8500

8500

فإذا أوضحت البيانات التالية عند الجرد

- 1- توزع مزايا العاملين بالفندق على أقسام الغرف والطعام والهاتف والمغسلة والإدارة العامة والتسويق والصيانة والإصلاحات بنسبة 3 : 2 : 1 : 4 : 3 : 2.
- 2- قيد خطأ ضمن إيرادات قسم الغرف مبلغ 20 000 دينار منها 15 000 تخص مبيعات مشروبات والباقي يخص قسم الهاتف.
- 3- قدرت قيمة مخزون المؤن الغذائية آخر العام بمبلغ 30 000 دينار
- 4- تتضمن تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق المختلفة توزيعها كالآتي:
20 000 قسم الغرف 15 000 قسم الطعام والمشروبات 12 000 قسم الهاتف 8 000 قسم المغسلة 10 000 قسم الإدارة العامة 9 000 قسم التسويق 11 000 قسم الصيانة والإصلاحات
- 5- يخص قسم الغرف من تكاليف الطاقة 20 000 دينار، وقسم مغسلة الفندق 12 000 دينار
- 6- توزع تكلفة الغسيل على أقسام غسيل النزلاء والغرف، الطعام والمشروبات بنسبة 50٪، 30٪، 20٪ على الترتيب
- 7- قدرت تكلفة مكالمات الإدارة العامة 70 000 دينار ومكالمات إدارة المبيعات بمبلغ 30 000 دينار
- 8- يحسب إهلاك المباني والمعدات بنسبة 2٪، 5٪ سنوياً على الترتيب
- 9- تبين أن مصروفات الصيانة والإصلاحات تتضمن مبلغ 150 000 دينار قيمة إضافات وتحسينات رأسمالية على المباني.
- 10- تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة 10٪ من رصيد العملاء وأوراق القبض
- 11- تقدر قيمة إيجارات المعدات والأجهزة التي تخص الفترة 15 000 دينار المطلوب:

إعداد القوائم المالية للفندق عن السنة المنتهية في 1990/12/31

أولاً : قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل

ثانياً : قوائم تبويبات المصروفات غير المباشرة

ثالثاً : قائمة الدخل على مستوى الأقسام

رابعاً : قائمة الدخل العامة

خامساً : قائمة المركز المالي في 1990/12/31

أولاً: قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية

عن السنة المنتهية في 1990/12/31

قسم الغرف

	780	الإيرادات
	50	- المسموحات
730		صافي الإيرادات
		المصروفات
	60	المرتبات والأجور
	30	مزايا العاملين
	20	الوجبات الغذائية
	110	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		مصروفات أخرى
	180	مصروفات مباشرة
	20	تكاليف الطاقة
	39	تكلفة الغسيل
(349)		إجمالي مصروفات قسم الغرف
381		صافي ربح قسم الغرف

قسم الطعام والمشروبات

	600	إيرادات المبيعات
	265	الطعام
		المشروبات
865		إجمالي إيرادات المبيعات
30		(-) المسموحات
835		صافي إيرادات المبيعات
	370	تكلفة المبيعات
	85	تكلفة الطعام المستهلك
		ناقصاً: تكلفة الوجبات الغذائية
	285	صافي تكلفة مبيعات الطعام
	200	تكلفة مبيعات المشروبات
(485)		مجموع ربح المبيعات
350		المصروفات المباشرة
	70	المرتبات والأجور
	20	مزايا العاملين
	15	الوجبات الغذائية
	105	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	100	مصروفات أخرى
(231)	26	تكلفة الفسيل
119		صافي ربح قسم الطعام والمشروبات

ملحوظة: تحسب تكلفة الطعام المستهلك بالمعادلة التالية

تكلفة الطعام المستهلك = مخزون مؤن أول العام + مشتريات مؤن خلال العام - مخزون مؤن آخر العام

$$= 100 + 300 - 30 = 370 \text{ ديناراً}$$

قائمة مصروفات قسم مغسلة الفندق

عن السنة المنتتية فى 1990/12/31

	80	المرتبات والأجور
	10	مزايا العاملين
	8	الوجبات الغذائية
98		
	20	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	12	المصروفات الأخرى
		تكلفة الطاقة
32		
130		مجموع المصروفات الأخرى
		إجمالى تكلفة الغسيل
		توزيع تكلفة الغسيل
	65	غسيل النزلاء 50 %
	39	قسم الغرف 30 %
	26	قسم الطعام والمشروبات 20 %
		إجمالى تكلفة الغسيل
130		

قسم الهاتف
قائمة الإيرادات والمصروفات

	305		الإيرادات
	(20)		(-) المسموحات

285			صافي الإيرادات
	150		تكلفة المكالمات
		70	(-) تكلفة مكالمات الإدارة العامة
		30	تكلفة مكالمات إدارة المبيعات
	(100)	-----	
(50)	-----		صافي تكلفة المكالمات

235			مجموع الربح
			المصروفات
		20	المرتبات والأجور
		10	مزايا العاملين
		12	الوجبات الغذائية
	42	-----	مجموع المرتبات وملحقاتها
(72)	30		المصروفات الأخرى
-----	-----		
163			صافي ربح قسم الهاتف

قسم غسيل النزلاء

200	الإيرادات
(20)	(-) المسموحات
180	صافي الإيرادات
(65)	ناقصا: تكلفة الغسيل

115	صافي ربح القسم
=====	

قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى

عن السنة المنتهية في 1990/12/31

70		المساحات المؤجرة
		مكاتب ونوادي
	60	إيرادات محلات تجارية
	40	محلات الحلاقة والتجميل
100		محلات بيع الزهور والهدايا
		عمولات
	30	تأجير السيارات
	50	التصوير
80		إيرادات متنوعة أخرى
	10	الخصم النقدي المكتسب
	20	الفوائد الدائنة
	15	مبيعات مخلفات
70	25	إيراد ماكينات البيع والألعاب
		مجموع الإيجارات والإيرادات الأخرى
320		

ثانياً: قوائم تبويب المصروفات غير المباشرة

عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

قائمة المصروفات الإدارية والعمومية

	200	المرتبات والأجور
	40	مزايا العاملين
	10	الوجبات الغذائية
250		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	50	مصروفات أخرى
	70	تكلفة مكالمات
	19	مخصص الديون المشكوك فيها
139		مجموع المصروفات الأخرى
389		إجمالى المصروفات الإدارية والعمومية

قائمة المصروفات التسويقية

	100	المرتبات والأجور
	30	مزايا العاملين
	9	الوجبات الغذائية
139		مجموع المرتبات وملحقاتها
	70	مصروفات أخرى
	30	تكلفة مكالمات
100		إجمالى المصروفات التسويقية
239		

ملحوظة: يحتسب مخصص الديون المشكوك فيها بنسبة 10 ٪ من رصيد العملاء وأوراق القبض ويدرج ضمن المصروفات العمومية والإدارية :

$$\text{رصيد العملاء وأوراق القبض} = 120 + 70 = 190 \text{ ديناراً}$$

$$\text{مخصص الديون المشكوك فيها} = 190 \times 10\% = 19 \text{ ديناراً}$$

قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات

	50	المرتبات والأجور
	20	مزايا العاملين
	11	الوجبات الغذائية
81		
200		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
		مصروفات أخرى
281		إجمالي مصروفات الصيانة والإصلاحات
		ناقصاً:
(150)		إضافات وتحسينات رأسمالية للمباني
131		صافي مصروفات الصيانة والإصلاحات

قائمة مصروفات الطاقة

70		مصروفات الطاقة
		ناقصاً:
	20	نصيب قسم الغرف
(32)	12	نصيب قسم المغسلة
38		صافي تكلفة الطاقة

قائمة الأعباء الثابتة

15		إيجارات معدات وأجهزة
50		ضرائب عقارية
		مصروفات الفوائد
	15	أوراق الدفع
	10	استهلاك مصروفات تمويلية مؤجلة
45	20	فوائد قروض طويلة الأجل
		الإهلاكات
	50	المباني
80	30	المعدات والأثاث
190		مجموع الأعباء الثابتة

ثالثاً:

الفندق الكبير

قائمة الدخل على مستوى الأقسام

عن السنة المنتهية في 31 / 12 / 1990

البيان	صافي الإيرادات	صافي تكلفة المبيعات	المرتبات والأجور وملحقاتها	المصروفات الأخرى	مجموع المصروفات	الدخل (الخسارة)
أقسام التشغيل						
قسم الغرف	730	—	110	239	349	381
قسم الطعام والمشروبات	835	485	105	126	716	119
قسم الهاتف	285	50	42	30	122	163
قسم غسيل النزلاء	180	—		65	65	115
إيجارات وإيرادات أخرى	320					320
إجمالي	2350	535	257	460	1252	1098
المصروفات غير المباشرة غير الموزعة				389		
مصروفات عمومية وإدارية				239		
مصروفات تسويقية				131		
مصروفات الصيانة والإصلاحات				38		
إجمالي المصروفات غير الموزعة						(797)
مجمول ربح التشغيل						301
تخصم: الأعباء الثابتة (من قائمة الأعباء الثابتة)						(190)
صافي دخل الفندق						111

رابعاً:

الفندق الكبير

قائمة الدخل العامة

عن السنة المنتهية في 1990 / 12 / 31

		الإيرادات
	730	صافي إيرادات قسم الغرف
	835	صافي إيرادات قسم الطعام والمشروبات
	285	صافي إيرادات قسم الهاتف
	180	صافي إيرادات غسيل النزلاء
	320	الإيجارات والإيرادات الأخرى
2 350		مجموع الإيرادات
		تكاليف التشغيل والمصروفات
	349	قسم الغرف
	716	قسم الطعام والمشروبات
	122	قسم الهاتف
	65	قسم غسيل النزلاء
(1 252)		مجموع ربح التشغيل
1098		مصروفات غير مباشرة
	389	مصروفات إدارية وعمومية
	239	مصروفات تسويقية
	131	مصروفات الصيانة والإصلاحات
	38	مصروفات الطاقة
(797)		تخصم: الأعباء الثابتة
301		صافي دخل الفندق
(190)		
111		

خامساً:

الفندق الكبير

قائمة المركز المالى

فى 31 / 12 / 1990

الأصول

الأصول المتداولة		
	490	النقدية
	420	ودائع تحت الطلب - مصرف الوحدة
	160	حسابات جارية للنزلاء
	120	عملاء
	70	اوراق القبض
	171	— مخصص الديون المشكوك فيها
	155	سندات تحت التحصيل
	30	مخزون مؤن غذائية
	85	إيجارات معدات مقدمة
1511		مجموع الأصول المتداولة
	860	الأصول الثابتة
	2650	الأراضى
	2450	المباني
	(200)	— مجمع الإهلاك
	600	المعدات والأثاث
	230	— مجمع الإهلاك
	370	البياضات والمفروشات
	100	أواني وأنوات المطبخ
	170	الصينى والزجاجيات
	110	مجموع الأصول الثابتة
4060		أصول غير متداولة
	70	مصروفات التأسيس
	150	علامات تجارية
220		مجموع الأصول
5791		

الخصوم وحقوق الملكية

			خصوم متداولة
	300		مصرف الصحارى - سحب على المكشوف
	100		اوراق الدفع
	150		حسابات تحت الدفع
	60		تأمينات مقدمة
	50		إيرادات نزلاء مقدمة
660			
			خصوم طويلة الأجل
	400		قرض طويل الأجل
	200		سندات تحت الدفع
600			
			احتياطيات ومخصصات
	350		احتياطى الإحلال والتجديد
	150		احتياطى طوارئ
500			
			حقوق الملكية
	3300		رأس المال
	620		الأرباح المحجوزة
	111		صافى دخل العام
4031			
5791			

خلاصة الفصل الثالث

نلخص فيما يلى النقاط الرئيسية التى تناولناها بالمناقشة خلال هذا الفصل

- (1) عرضنا فى هذا الفصل مجموعة من قوائم إيرادات ومصروفات أقسام التشغيل بالفندق، وذلك بالنسبة لقسم الغرف وقسم الطعام والمشروبات وقسم الهاتف وقسم مغسلة النزلاء وقسم الجراج وانتظار السيارات وأخيرا الإيجارات والإيرادات الأخرى. وهذا وقد عرضنا بشئ من التفصيل بنود الإيرادات والمصروفات المتعلقة بكل قسم والمشاكل المحاسبية المرتبطة بها.
- (2) تناول هذا الفصل بالتعريف المصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة فى صناعة الفنادق، كما قدمنا قوائم تبويب هذه المصروفات والمتعلقة بالأقسام الخدمية وهى الإدارة العامة، والتسويق، والصيانة والإصلاحات، والطاقة، والموارد البشرية، ومعالجة البيانات، بالإضافة إلى الأعباء الثابتة. كما قدمنا بعض الأمثلة العملية الخاصة بتحديد المصروفات غير المباشرة بالنسبة لكل قسم.
- (3) وقد تم أيضا عرض موجز لمجموعة القوائم المالية العامة التى ينتجها النظام المحاسبى وهى قائمة الدخل حسب الأقسام وقائمة الدخل العامة وقائمة المركز المالى وقائمة حقوق الملكية بالإضافة الى لمحة سريعة عن قائمة التدفق النقدى للفندق.
- (4) يلاحظ أنه قد تم التركيز فى هذا الفصل على نماذج النظام الموحد لحسابات الفنادق حيث تم عرض جميع القوائم سائلة الذكر فى شكل قوائم وليس فى شكل حسابات تقليدية، وذلك تحقيقا لأهداف النظام المحاسبى الممثلة فى سهولة إجراء المقارنات والتحليلات بين الفنادق بعضها البعض.
- (5) وإتماما للفائدة، تم تقديم مثال تطبيقى شامل مع شرح وإيضاح خطوات الحل علاوة على إعداد القوائم المالية المختلفة التى ينتجها النظام المحاسبى فى صناعة الفنادق.

أسئلة للمناقشة

- 1- وضح الأسباب الرئيسية وراء إصدار النظام الموحد للحسابات فى الفنادق ؟
- 2 - إشرح باختصار الخطوات الأساسية لقياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى الفنادق ؟
- 3 - ماهى عناصر إيرادات قسم الغرف ؟
- 4 - ما المقصود بالمسموحات فيما يتعلق بإيرادات قسم الغرف وماهى المعالجة المحاسبية لها؟
- 5 - اشرح كيفية تقييم أداء قسم الغرف ؟
- 6 - كيف يمكن حساب نسبة الإشغال الكلية للفندق ؟
- 7 - اشرح باختصار إيرادات قسم الطعام والمشروبات ؟
- 8 - ماهى المعالجة المحاسبية لتكلفة مكالمات الإدارة العامة ومكالمات إدارة المبيعات ؟
- 9 - اشرح المعالجة المحاسبية لتكلفة غسيل بياضات وملابس العاملين بالفندق ؟
- 10 - ماهى أهم بنود قسم الإيجارات والإيرادات الأخرى بالفندق ؟
- 11 - ما المقصود بالمصروفات غير المباشرة فى صناعة الفنادق ؟
- 12 - إشرح المعالجة المحاسبية لبنود مصروفات الموارد البشرية ومعالجة البيانات ؟
- 13 - ما المقصود بنشاط التسويق فى صناعة الفنادق ؟
- 14 - ما هى أنشطة التسويق فى صناعة الفنادق ؟

- 15- اشرح المعالجة المحاسبية لتكلفة الإصلاحات والإضافات الرأسمالية فيما يتعلق بقسم الصيانة والإصلاحات ؟
- 16- ما المقصود بمصروفات معالجة البيانات ؟
- 17- ما المقصود بالأعباء الثابتة فيما يتعلق بالفنادق ؟
- 18- ماهى مجموعة القوائم المالية العامة فى صناعة الفنادق ؟
- 19- وضح أهم النسب المالية التى يمكن استخدامها فى تقييم وتحليل نتائج أعمال الفندق ؟
- 20- هل تختلف قائمة المركز المالى للفندق عنها فى المنشآت التجارية ؟
- 21- ما المقصود بالحسابات تحت التحصيل فى الفنادق ؟
- 22- هل تختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المطبقة فى محاسبة الفنادق عما هو مطبق فى محاسبة المنشآت التجارية ؟

تقارين وحالات تطبيقية

1 - حصلت على البيانات التالية المتعلقة بقسم الغرف بأحد الفنادق في 1990/12/31

د	65 000	- إيرادات غرف نزلاء عاديين
د	45 000	- إيرادات غرف نزلاء مجموعات
د	50 000	- إيرادات أجنحة وقاعات وصلات
د	10 000	- المسموحات
د	10 000	- المرتبات والاجور
د	5 000	- مزايا العاملين
د	2 000	- غسيل وتنظيف البياضات
د	2 500	- مهمات النظافة
د	500	- أدوات كتابية ومطبوعات
د	1 000	- مهمات النزلاء
		فإذا علمت مايلي:

أ - نصيب العاملين بقسم الغرف من تكلفة الوجبات الغذائية 2 000 دينار.

ب - كانت قيمة البياضات أول السنة 20 000 دينار والمشتريات من البياضات خلال الفترة 30 000 دينار وقدرت قيمة البياضات آخر السنة بمبلغ 45 000 دينار.

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف عن الفترة المنتهية في 1990/12/31

2 - من البيانات التالية المطلوب تحديد صافى تكلفة مبيعات الطعام:

مخزون مؤن أول المدة	20 000 دينار
مشتريات مؤن خلال المدة	50 000 دينار
مصرفات النقل والتسليم	2 000 د
مصرفات التخزين	1 000 د
مخزون مؤن آخر المدة	10 000 د
تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق المختلفة	8 000 دينار
مبيعات مخلفات المطابخ	1 500 د

3 - ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق المهارى المتعلقة بقسم الهاتف عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

مدينة	دائنة
	مكالمات خارجية
	100 000
	مكالمات دولية
	200 000
	عمولات على المكالمات
	20 000
30 000	مسموحات
80 000	تكلفة المكالمات
20 000	المرتبات والأجور
3 000	مزايا العاملين
2 000	أنوات كتابية ومطبوعات
2 500	ملابس العاملين
1 500	مهمات تشغيل

فإذا علمت ان تكلفة المكالمات تتضمن مكالمات للإدارة العامة قدرت بمبلغ 10 000 دينار وإدارة التسويق بمبلغ 5 000 دينار
المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف عن السنة المنتهية في 1990/12/31

4 - من البيانات التالية المطلوب إعداد قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى عن السنة المنتهية في 1990/12/31

إيجارات نواى	10 000	إيجارات محلات	6 500
إيرادات حقوق امتيازات منها	15 000	من محلات بيع الزهور والباقي من محلات	7 000
بيع التحف والهدايا			
عمولات الاتصالات	3 000	عمولات ماكينات البيع والألعاب	2 000
الخصم المكتسب	2 000	الفوائد الدائنة	5 000
مبيعات المخلفات	1 000		

وعند الجرد في 1990/12/31 أتضحت البيانات التالية:

- 1 - هناك إيجارات محصلة من مستأجرى المحلات عن شهر يناير 1991 بمبلغ 500 دينار
- 2 - هناك فوائد دائنة لم تحصل بعد قيمتها 1 000 دينار

5 - الأرصدة الآتية مستخرجة من سجلات فندق المدينة عن السنة المنتهية في 1990/12/31م، وذلك عن نشاط قسم الطعام والمشروبات
(الأرقام بالآلاف الدينارات)

إيراد مبيعات الطعام والمشروبات	400	إيراد الصالات العامة	100
خصم ومسموحات المبيعات	20	مؤن غذائية	50
مشتريات مؤن غذائية	170	البياضات	300
		أواني وأدوات المطبخ	

60 مجمع إهلاك أواني وأدوات المطبخ 40 المرتبات والأجور 20 تأمينات اجتماعية

50 مهمات تشغيل 10 مصروفات أخرى

وعند الجرد في 1990/12/31 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

1- ان هناك مؤن غذائية متبقية آخر السنة قدرت بمبلغ 20 دينار

2- ان تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بالفندق بلغت 40 دينار منها 10 تخص العاملين بقسم الطعام والمشروبات.

3- قدرت قيمة البياضات آخر السنة بمبلغ 80 دينار

4- تقدر نسبة إهلاك أواني وأدوات المطبخ 10٪ سنوياً.

المطلوب:

أولاً: تصوير قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الطعام والمشروبات عن السنة المنتهية في 1990/12/31 م

ثانياً: بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالي كما تظهر في 1990/12/31 م.

إرشادات الحل: صافى دخل قسم الطعام والمشروبات 140 دينار.

6- فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر أحد الفنادق الكبرى في طرابلس عن السنة المنتهية في 1991/12/31 م (الأرقام بالآلاف الدينارات)

الأرصدة المدينة

7 000 الأراضي 4 000 المباني 6 000 الاثاث

5 000 الأجهزة والمعدات 650 النقدية بالمصارف 800 تكلفة مبيعات الطعام

400 تكلفة مبيعات المشروبات 300 تكلفة المكالمات

المرتبات والأجور

80 قسم الغرف 60 قسم الطعام 20 قسم المشروبات 10 قسم الهاتف

مصروفات أخرى لأقسام التشغيل

30 قسم الغرف 40 قسم الطعام 20 قسم المشروبات 10 قسم الهاتف

مصروفات غير مباشرة

30 مصروفات عمومية وإدارية 20 مصروفات تسويقية

20 مصروفات الصيانة والإصلاحات 10 مصروفات الطاقة

50 الأعباء الثابتة

الأرصدة الدائنة

إيرادات أقسام التشغيل

2 000 الغرف 1 000 الطعام 600 المشروبات 400 قسم الهاتف

550 إيجارات وإيرادات أخرى

15 000 رأس المال 5 000 قرض سندات طويل الأجل

فاذا علمت مايلي

1- أن تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين 50 ديناراً تقسم بين الأقسام الأربعة بنسبة 40٪، 30٪، 20٪، 10٪ على التوالي.

2- اتضح أن هناك إيرادات غير مقيدة قيمتها 100 دينار منها 60 تخص قسم المشروبات والباقي يخص قسم الهاتف.

3- تقدر نسبة إهلاك المباني، والأثاث، والأجهزة والمعدات 5٪، 10٪، 20٪ سنوياً على الترتيب.

المطلوب:

أولاً: إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام قائمة الدخل العامة عن السنة المنتهية

في 1991/12/13

ثانياً: تصوير قائمة المركز المالي كما تظهر في 1991/12/31 م.

إرشادات الحل: صافي الدخل 950 ديناراً - مج جانبى المركز المالى 20 950 ديناراً

7 - ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لفندق الرابطة عن السنة المالية المنتهية في 1990/12/31

	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
إيرادات قسم الغرف والمسموحات	1 000 000	50 000
إيرادات قسم المشروبات والطعام	500 000	30 000
إيرادات قسم مغسلة النزلاء	300 000	
إيرادات وإيجارات أخرى	200 000	
تكلفة مبيعات الطعام والمشروبات		150 000
المرتبات والأجور		
قسم الغرف		300 000
قسم الطعام والمشروبات		75 000
قسم مغسلة النزلاء		25 000
مصرفات الأقسام		
قسم الغرف		115 000
قسم الطعام والمشروبات		60 000
قسم مغسلة النزلاء		25 000
مصرفات الأقسام الخدمية		
الإدارة العامة		250 000
التسويق		150 000
الصيانة		150 000
الطاقة		50 000
رأس المال	4 800 000	
قرض سندات	1 000 000	
أرباح محجوزة	500 000	
أراض ومبانٍ		2 300 000
الأثاثات		2 000 000
أجهزة ومعدات		3 000 000
النقدية		170 000
المصرف		400 000
أوراق تحت الدفع	1 000 000	
	9 300 000	9 300 000

وعند الجرد أوضحت البيانات الآتية:

1- ان مرتبات شهر ديسمبر 1990 التى تخص قسم الإدارة العامة لم تدفع وقيمتها 20 000 دينار

2- هناك مصروفات تسويقية مدفوعة لأجل حملة إعلانية ستجرى فى عام 1991 قيمتها 30 000 دينار.

3- تقدر قيمة المباني 2 000 000 دينار وتبلغ نسبة الإهلاك 5% سنويا.

- تقدر نسبة إهلاك الأثاث والأجهزة ، 10٪، 20٪ على الترتيب.

- هناك مصروفات فوائد مستحقة عن العام لم تسدد قيمتها 15 000 دينار.

المطلوب:

أولاً: إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام للفندق عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

ثانياً: إعداد قائمة المركز المالى للفندق كما تظهر فى 1990/12/31

المراجع

أولاً: باللغة العربية :

- حلمى حليم رزق، مذكرات فى ادارة الفنادق، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
- خيرت ضيف، محاسبة الأقسام والفروع ومحاسبة الفنادق، دار النهضة العربية، بيروت 1979.
- عبد الفتاح ابراهيم مصطفى، دراسات فى محاسبة الفنادق، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1984
- محمد حسن الجزيرى، التخطيط المحاسبى للمشروع من الناحية المحاسبية - محاسبة الفنادق، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1973.
- محمد كامل الحارونى، المحاسبة الراقية، مبادئ وتطبيق ورقابة، الجزء الاول، المجلد الثانى، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973.
- محى الدين الازهرى - عباس رفيق، مذكرات فى ادارة وتشغيل الفنادق، دار الفكر العربى، القاهرة، 1978.
- نبيل اسماعيل محمد سليم، مدخل الى ادارة صناعة الفنادق، القاهرة، المؤلف، 1978.

ثانياً: باللغة الانجليزية

- Gerald, W. et al. "Modern Hotel Management", W.H. Freeman, Sanfrancisco, 1977.
- Hotel Association of New york City, "Uniform System of Accounts For Holes", New York, 1988.
- Marris A. H., "The New York Hotel Industry", Cambridge Harvard University Press, 1980.
- Richard, Kotas, "Management Accounting for Hotels and Restaurants" Surrey University Press Ltd., London, 1977.

الجزء الثانى

المحاسبة فى منشآت المهن الحرة

مقدمة

الفصل الأول : النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن الحرة

الفصل الثالث: قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة

مقدمة

يزاول بعض الأفراد نشاطاً له طبيعة خاصة حيث يقدمون خدمات مهنية للجمهور مقابل الحصول على أتعاب معينة، ويتطلب أداء هذه الخدمات أن يتوفر لدى القائمين بالنشاط المهني المهارة والخبرة العلمية والعملية في مجال مهنتهم، ويطلق على هذا النشاط «المهن الحرة» Professional Men أو المهن غير التجارية: مثل مهنة الطب، ومهنة المحاماة، ومهنة المراجعة، ومهنة الاستشارات الضريبية والمالية، ومهنة الهندسة وهكذا.

ولقد عرفت دائرة المعارف الأمريكية المهنة بأنها "العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وإلى إعداد وتدريب طويل، والذي يعتمد في أدائه على معايير للأداء وقواعد للسلوك تضعها المنظمات المهنية أو يتم الاتفاق العام عليها والذي يحتاج في سبيل مزاولته إلى دراسة مستمرة وتهدف أساساً إلى أداء خدمة عامه".

وعلى ذلك فالمهنة بصفة عامة عبارة عن مجموعة من الخدمات ذات الطبيعة الخاصة التي تؤدي للغير، وتتطلب فيمن يقوم بها أن يتوافر لديه تأهيل خاص وقدر من الكفاءة في هذا المجال.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى ضرورة توافر مجموعة من المقومات الرئيسة لأي عمل مهني ناجح، نعرضها بإيجاز فيما يلي:

1 - قدر كاف من التأهيل العلمي والعملی لكل من يسمح له بمزاولة المهنة، بمعنى قدر من الاستعداد الذهني والتحصيل العلمي والخبرة العملية يتناسب مع خطورة وأهمية الخدمات التي سيؤديها صاحب المهنة للغير. ونجد أن المنظمات المهنية بصفة عامة قد وضعت من الشروط والقواعد ما يكفل توافر الكفاية العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء الخدمة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

- 2- شعور الممتن بالمسئولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسئولية.
- 3- تقديم خدمة عامة للمجتمع أكثر من الاهتمام بالعائد الذى يعود على الممتن من وراء أداء هذه الخدمة. وأدى ذلك إلى ضرورة وجود اعتراف واضح وصريح من المجتمع بأهمية الخدمة التى يؤديها الممتن سواء كان اعترافا غير رسمى عن طريق الإقبال المتزايد على خدمات المهنة من أفراد المجتمع، أو اعترافا رسميا من السلطات الشعبية الرسمية المتمثل فى التشريعات المختلفة المنظمة للمهنة، فضلا عن اعتراف الدولة بأهمية وخطورة هذا العمل المهني وضرورة تنظيمه.
- 4- الاعتماد الرئيسى على الجهد الذهنى، حيث يعتبر من أهم مقومات المهنة بصفة غالبية اعتماد ممارس المهنة فى أداء عمله على الجهد الذهنى، ويعتبر هذا من المعايير الأساسية فى التفرقة بين المهن والحرف التى تعتمد أساسا فى القيام بها على الجهود البدنية والعضلية.
- 5- منظمات مهنية تشرف على تنظيم شئون العمل المهني وتسعى جاهدة إلى رفع مستواه وحماية المزاويل للمهنة ومثال ذلك نقابات المحاسبين والمراجعين والمحامين والأطباء، وغيرها.
- 6- قواعد لآداب وسلوك المهنة، أى وجود مجموعة من القواعد والمبادئ والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستواها والمحافظة على كرامة أعضائها وتدعيم روح التعاون والتفاهم بينهم وتكفل حيادهم واستقلالهم فى تأدية مهمتهم، علاوة على بث الطمأنينة والثقة فى نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتهم.
- 7- معايير متعارف عليها للأداء المهني، تكون مرشدا ومعيانا لكل من يرغب فى مزاولة المهنة وحكما صادقا على دقة العمل الذى أداه والمستوى المهني الذى وصل إليه حتى لا ينسب إلى العضو الممتن تقصير دون وجه حق أو يحمل بمسئولية فوق طاقته، ومثال ذلك معايير أداء عملية المراجعة الخارجية.

مميزات نشاط المهن الحرة.

تختلف طبيعة النشاط الذى يزاوله أصحاب المهن الحرة عن طبيعة أوجه النشاط الأخرى التجارية أو الصناعية وقد انعكست مميزات نشاط المهن الحرة على النظام المحاسبى ونوع وطبيعة العمليات وطريقة المعالجة المحاسبية لمشكلات هذا النشاط، ونوضح فيما يلى أهم هذه المميزات.:

1- إن صاحب المهنة لا يشتري سلعة بقصد إعادة بيعها بل يقدم خدمة للغير ويحصل فى مقابل ذلك على أتعاب يتم الاتفاق عليها مقدما. فهو ليس مثل التاجر الذى يشتري سلعة معينة ويعيد بيعها ويحصل من وراء ذلك على ربح، أو الصانع الذى يقوم بانتاج سلعة معينة ثم يقوم ببيعها من أجل تحقيق ربح معين، حيث يقاس ربحه الصافى بمقارنة إجمالى تكاليف الإنتاج بالإيرادات المحققة. أما فيما يتعلق بصاحب المهنة الحرة فيصعب قياس تكلفة الخدمة ماديا، فليس هناك عناصر مادية ملموسة مشتراة لها سعر تكلفة، بل إنها خدمة تكلفتها هى حصيلة علمه وخبرته ودراساته وأبحاثه المستمرة، لذلك كان من الصعب على صاحب المهنة الحرة أن يقارن بين تكلفة الخدمة التى يقدمها وبين الأتعاب التى يحصل عليها. ولا يصح أن نطلق على الفرق بين جملة الأتعاب التى حصل عليها خلال فترة زمنية معينة وجملة المصروفات والأعباء التى تحملها لتأدية خدماته خلال هذه الفترة صافى الربح وإنما يمثل هذا الفرق صافى الإيرادات خلال تلك الفترة.

2- يتصف صاحب المهنة الحرة بالاستقلال فهو يعمل لحساب نفسه متحملا مسئولية هذا العمل ونتيجته ولا يعمل لحساب شخص آخر أو تحت مسئولية شخص آخر. فهو يقوم بعمله بنزاهة وموضوعية غير خاضع لأى تأثيرات أو ضغوط قد تنال من هذا الاستقلال.

3- أن النشاط المهنى عادة لا يحتاج إلى رأسمال كبير للاستثمار فى هذا النشاط، باستثناء فى بداية ممارسة النشاط حيث يحتاج الطبيب الى رأسمال لتأسيس عيادته، والمراجع الى رأسمال لتكوين وتأسيس مكتبه وهكذا.

4- إن طبيعة النشاط المهنى تقتضى فى كثير من الأحيان أن يودع العميل لدى صاحب المهنة

مبالغ نقدية كأمانة على ذمة مصروفات يقوم بها صاحب المهنة نيابة عن عملائه، ومثال ذلك إيداع العميل مبالغ لدى المحامي كأمانة للإنفاق منها على سداد الرسوم القضائية وخلافه.

5- إن طبيعة النشاط المهني تتطلب أيضا الحصول على أتعاب مقدما في بعض الأحيان، أو مؤخرا بعد الانتهاء من أداء الخدمة في أحيان أخرى، أو الحصول على جزء من الأتعاب مقدما والآخر مؤجراً في أحيان ثالثة.

6- إن قياس نتائج الأعمال في المشروعات التجارية والصناعية يتم طبقاً لقاعدة الاستحقاق Accrual Basis أما في نشاط المهن الحرة فتقاس على أساس قاعدة الاستحقاق أو القاعدة النقدية Cash Basis أو قاعدة ثالثة تجمع بين القاعدتين السابقتين.

7- يخضع الربح الناتج من النشاط التجاري والصناعي للضريبة على دخل التجارة والصناعة والحرف المحقق نتيجة تضافر عنصرى رأس المال والعمل، أما صافى إيرادات المهن الحرة فتخضع لضريبة دخل المهن الحرة والناتج بصفة رئيسية من عنصر العمل.

وفي ضوء هذا العرض لماهية المهن الحرة والمقومات الرئيسة لممارسة هذه المهن وطبيعة ومميزات النشاط المهني، فإن المعالجة المحاسبية لهذا النشاط المتخصص نتناولها بالإيضاح في الفصول الثلاثة التالية:

الفصل الأول: النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة.

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن الحرة.

الفصل الثالث: قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة.

الفصل الأول

النظام المحاسبي فى منشآت المهن الحرة

الأهداف التعليمية

ينبغى بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

- 1- تحديد المقومات الأساسية لمزاولة المهن الحرة.
- 2- إيضاح مميزات نشاط المهن الحرة وانعكاسها على النظام المحاسبي.
- 3- التعرف على الطرق المحاسبية المختلفة ومدى ملائمتها للمنشأة المهنية.
- 4- إيضاح ووصف المجموعة الدفترية فى منشآت المهن الحرة.
- 5- معرفة الفرق بين دفتر أستاذ مساعد عملاء (أتعاب) ودفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات).

مقدمة

تحتاج منشآت المهن الحرة إلى نظام محاسبي سليم وإلى معالجة محاسبية دقيقة لكافة المشكلات والعمليات التي تواجه جميع من يزاولون هذه المهن، حتى يتمكن صاحب المهنة من تحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام المحاسبي وهي التعرف على نتيجة أعمال المنشأة خلال فترة زمنية معينة وعلى المركز المالي في نهاية هذه الفترة.

والنظام المحاسبي لأي نشاط كما سبقت الإشارة في صناعة الفنادق، يتكون من مجموعة مستندية ومجموعة دفترية ودليل للحسابات ومجموعة التقارير والقوائم، علاوة على طريقة محاسبية تربط فيما بين هذه المكونات بما يحقق الأهداف المرجوة من هذا النظام المحاسبي.

ويتوقف تصميم النظام المحاسبي لمنشآت المهن الحرة على حجم النشاط والأعمال وإمكانات المهنة والخدمات التي تقدمها وحدود المعلومات التي يرغب صاحب المهنة في التعرف عليها وإظهارها، بالإضافة إلى درجة التحليل والتفصيل المرغوبة في هذه المعلومات والشكل القانوني للمنشأة المهنية (ملكية فردية، شركة أشخاص، شركة أموال).

فقد تتبع المنشآت المهنية الصغيرة الطريقة العادية (الإيطالية) وهي أبسط طريقة محاسبية في تسجيل عمليات النشاط المهني، حيث تعتمد على الاحتفاظ بدفتر يومية واحد تسجل فيه كافة أنواع العمليات المالية تسجيلًا تاريخيًا، وبدفتر أستاذ واحد يتضمن جميع الحسابات.

وعند كبر وازدياد حجم المنشأة المهنية قد يتبع إحدى الطريقتين الفرنسية أو الإنجليزية. وفي حالة اتباع الطريقة الفرنسية (المركزية) تستخدم مجموعة من دفاتر اليومية المساعدة تتوقف على درجة التفصيل المطلوبة مثل يومية الأتعاب (تشبه يومية المبيعات في المنشآت التجارية والصناعية) ودفتر النقدية التحليلي (ويتضمن العمليات النقدية الخاصة بالخزينة والمصرف) ودفتر صندوق المصروفات النثرية. كما يستخدم دفتر أستاذ مساعد للعملاء (أمانات) وآخر للعملاء (أتعاب)، يخصص فيه صفحة أو حساب لكل عميل. ويتوقف إمساك دفتر أستاذ مساعد للدائنين على ما إذا كانت هناك معاملات تجريها المنشأة بالآجل.

هذا بالإضافة إلى دفتر اليومية المركزية ودفتر الأستاذ العام الذى يتضمن جميع الحسابات الإجمالية المختلفة.

وطبقا لهذه الطريقة تسجل عمليات النشاط المهنى تفصيلا فى اليوميات المساعدة وترحل هذه العمليات إلى الحسابات الفرعية ذات العلاقة بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ثم تنقل مجاميع اليوميات المساعدة بقيود إجمالية فى نهاية كل فترة زمنية معينة باليومية المركزية، كما يسجل فى هذا الدفتر أيضا تلك العمليات التى ليس لها يومية مساعدة خاصة بها مثل عمليات شراء أصول ثابتة للمنشأة بالأجل وعمليات أوراق القبض أو الدفع وكذلك قيود التسويات الجردية وإقفال وافتتاح الدفاتر. ثم ترحل قيود اليومية المركزية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

أما عند اتباع الطريقة الإنجليزية فتستخدم يوميات أصلية للأتعاب والنقدية وصندوق المصروفات النثرية بالإضافة إلى يومية مستقلة للعمليات الأخرى، يرحل منها أولا بأول العمليات الخاصة بالعملاء إلى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء كما هو الحال فى الطريقة الفرنسية، ثم فى نهاية كل فترة زمنية معينة ترحل مجاميع اليوميات الأصلية إلى دفتر الأستاذ العام مباشرة حيث لاتوجد يومية مركزية.

وأخيرا قد لا يستدعى نشاط صاحب المهنة الاحتفاظ بمجموعة من الدفاتر فيكتفى بدفتر واحد (يومية وأستاذ فى آن واحد) ويطلق على هذه الطريقة الطريقة الأمريكية، حيث تقيد فيه جميع العمليات وترحل إلى الحسابات المتعلقة بها مباشرة فى نفس الدفتر.

وسوف نوضح المجموعة الدفترية التى يعتمد عليها النظام المحاسبى فى منشآت المهن الحرة، والتى تتضمن دفتر النقدية التحليلى، ودفتر صندوق المصروفات النثرية، ودفتر يومية الأتعاب الذى يقابل يومية المبيعات فى المنشآت التجارية والصناعية كما سلف القول. وتجدر الإشارة إلى أن معظم معاملات منشآت المهن الحرة تتم نقدا فلا يتصور إمساك دفتر أستاذ مساعد للدائنين أو الحسابات تحت الدفع إلا فى الحالات التى يتجاوز فيها النشاط المهنى إلى نشاط تجارى أو صناعى كالطبيب الذى يفتح مستشفى يعالج مرضاه ويقدم (يوفر) لهم الإقامة والطعام والدواء أو غير ذلك من الحالات المماثلة. وفيما عدا ما تقدم فإن دفاتر اليومية المركزية والأستاذ العام فى منشآت المهن الحرة لاتختلف عن مثيلاتها المستخدمة فى المنشآت التجارية. ونستعرض فيما يلى المجموعة الدفترية فى منشآت المهن الحرة:

1 - دفتر النقدية التحليلي

يقيد بهذا الدفتر جميع العمليات النقدية التي تجريها المنشأة من مقبوضات تمثل الإيرادات المحققة ومدفوعات تمثل مجموعة المصروفات التي تستلزمها مباشرة المهنة. ولا يوجد تصميم واحد لهذا الدفتر حيث تتوقف درجة التحليل في هذا الدفتر على احتياجات صاحب المهنة من البيانات التحليلية لعملياته النقدية من إيرادات ومصروفات فضلاً عن حجم منشأته ونوعية النشاط. وعموماً إذا كانت منشأة مهنية صغيرة قد يكون دفتر نقدي بسيط إذا كانت العمليات تتم فقط عن طريق الخزينة وذلك كما هو موضح بالشكل (2-1) أما في حالة المنشآت المهنية الكبيرة قد يتضمن دفتر النقدية التحليلي في الجانب المدين الخانات التالية: مصرف جارٍ، مصرف عملاء، خزينة، متحصلات من العملاء أتعاب، متحصلات من العملاء عن مبالغ سبق دفعها نيابة عنهم، إيرادات متنوعة، عملاء أمانات، البيان، رقم الإيصال، رقم صفحة الأستاذ، التاريخ. كما يشتمل الجانب الدائن من هذا الدفتر على مجموعة من الخانات: مصرف جارٍ، مصرف عملاء، خزينة، مدفوعات نيابة عن العملاء، عملاء أمانات، مصروفات رأسمالية، مصروفات إيرادية مختلفة، البيان، رقم المستند، رقم صفحة الأستاذ، التاريخ. ويوضح ذلك الشكل (2-2)

ولما كان صاحب المهنة يحصل من العملاء على مبالغ كأمانة لمواجهة التزامات خاصة بهم مثل سداد الرسوم المطلوبة لإتمام إجراءات التسجيل أو الطعن. وحتى لا يستخدم صاحب المهنة هذه الأموال إلا في الأغراض التي أودعت لديه من أجلها، بالإضافة إلى عدم خلط هذه الأموال بالأموال الخاصة بالمنشأة فإنه يجب فتح حسابين للمصرف يخصص أحدهما للعمليات النقدية الخاصة بالمنشأة والثاني للعمليات النقدية الخاصة بأموال العملاء، وذلك كما هو مبين بالشكل (2-2)، ويجب أن يتساوى الرصيد المدين لحساب المصرف (عملاء) في أي وقت مع مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)، حيث تمثل هذه الأرصدة الدائنة الفرق بين المبالغ المودعة من العملاء كأمانة والمبالغ التي أنفقت نيابة عنهم. وسوف يتضح من التطبيقات العملية التالية كيفية القيد والترحيل من هذا الدفتر.

2- دفتر صندوق المصروفات النثرية

يخصص هذا الدفتر لتسجيل جميع المصروفات النثرية Petty Cash التي يستلزمها النشاط المهني ويصفة خاصة في منشآت المهن الحرة الكبيرة ومثال ذلك مصروفات الهاتف والبريد والتمغة والانتقالات والضيافة والقرطاسية والإصلاحات البسيطة... الخ حيث يعهد إلى أحد العاملين بالمنشأة مسئولية الصرف على المصروفات النثرية سائلة البيان من سلفة مستديمة، وفي نهاية كل فترة يتم تجديدها حيث يتم مراجعة مستندات الصرف مع ماسجل بدفتر صندوق المصروفات النثرية، ويوقع على المستندات بما يفيد المراجعة وتحفظ في ملف خاص، ثم يصرف صك بالمبلغ المنصرف حتى تعود السلفة إلى قيمتها الأصلية. ويعتبر هذا الدفتر يومية وأستاذ بالنسبة للصندوق فقط، ولذلك يرحل كل فترة زمنية معينة مجموع المنصرف إلى حساب المصروفات النثرية بدفتر الأستاذ العام وعند صرف مبلغ السلفة المستديمة المخصص للمصروفات النثرية يجرى قيد في دفتر النقدية التحليلي بجعل حساب صندوق المصروفات النثرية مدينا وحساب الخزينة أو المصرف (جاري) دائنا حسب مصدر هذا الصرف. ويوضح الشكل (2-3) صورة هذا الدفتر.

3- دفتر يومية الأتعاب

يقصد بالأتعاب الإيرادات التي يحصلها أصحاب المهن الحرة من عملائهم مقابل تأدية خدمات لهم، وقد تكون في صورة أتعاب أو مكافآت أو عمولات أو سمسرة ويخصص دفتر يومية الأتعاب لإثبات قيمة فواتير الأتعاب المستحقة على العملاء، ويرحل من هذا الدفتر أولاً بأول إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)، وفي نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى قيد إجمالي لفواتير الأتعاب في اليومية المركزية (في حالة اتباع الطريقة الفرنسية) أو يرحل إجمالي الأتعاب المستحقة مباشرة إلى حسابي إجمالي العملاء (أتعاب) والأتعاب (في حالة اتباع الطريقة الانجليزية) ويكون قيد اليومية في دفتر اليومية المركزية كالآتي:

من حـ/ إجمالي العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ الأتعاب

إثبات إجمالي الأتعاب المستحقة على العملاء.

مدفوعات

مقبوضات

التاريخ	رقم صفحة الاستاذ	رقم المستند	البيان	مبلغ	التاريخ	رقم صفحة الاستاذ	رقم الإيصال	البيان	مبلغ

الشكل (2-1) دفتر النقدية البسيط
في حالة المنشآت المهنية الصغيرة

ويوضح الشكل (2-4) صورة دفتر يومية الأتعاب ويجب ملاحظة أنه لا يسجل في هذا الدفتر سوى الأتعاب المستحقة عن الخدمات المنتهية فقط أما الأتعاب المحصلة مقدما عن خدمات لم تنته بعد فلا تقيد في هذا الدفتر إلا بعد تمام تأدية الخدمة حيث تقيد بدفتر النقدية التحليلي بجعل حساب المصرف (جاري) أو الخزينة مدينا وحساب العميل (أتعاب) دائنا بقيمة الأتعاب المحصلة مقدما.

إجمالي	أتعاب	مدفوعات عن العملاء	البيان	رقم الفاتورة	رقم صفحة الاستاذ	التاريخ

الشكل (2-4) دفتر يومية الأتعاب

4 - دفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)

يخصص في هذا الدفتر حساب خاص بكل عميل على حده يرسل إليه من اليوميات المساعدة (دفتر النقدية التحليلي، ويومية الأتعاب) العمليات المتعلقة بهذا العميل من مديونية أو دائنية مثل المبالغ المحصلة من العميل مقدما كجزء من الأتعاب، والمدفوعات التي يدفعها صاحب المهنة نيابة عن العميل، والأتعاب المستحقة على العميل. ويمكن أن يظهر ح/ العميل أتعاب كما هو في الشكل التالي (2-5).

5- دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)

فى حالة تعدد عمليات إيداع مبالغ كأمانات بواسطة العملاء يفضل الاحتفاظ بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات) حيث يخصص فيه حساب خاص بكل عميل على حده ترحل إليه من دفتر النقدية التحليلى المبالغ التى يقدمها العميل إلى صاحب المهنة كأمانة على ذمة مصروفات لحسابهم، والمبالغ التى يسدها صاحب المهنة خصما من هذه الأمانات، ويلاحظ أنه يجب أن يتساوى مجموع أرصدة العملاء بهذا الدفتر مع رصيد حساب إجمالى العملاء (أمانات) الظاهر بدفتر الأستاذ العام، الذى يعتبر بمثابة حساب مراقبة Control Account على الحسابات الشخصية للعملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات).

6- دفتر اليومية (العادية أو المركزية حسب الطريقة المتبعة)

يقيد فى هذا الدفتر مجاميع أو إجماليات العمليات التى تمت وسجلت بالتفصيل فى اليومية المساعدة وهى دفتر النقدية التحليلى ويومية الأتعاب (فى حالة اتباع الطريقة الفرنسية) كما يسجل فيه كما سبقت الإشارة جميع العمليات الأخرى وقيود تصحيح الأخطاء وقيود التسويات الجردية وقيود إقفال الدفاتر وإعادة فتحها.

ولا يختلف تصميم هذا الدفتر عن التصميم المتعارف عليه لدفاتر اليومية العادية.

7- دفتر الأستاذ العام

يشتمل هذا الدفتر على جميع الحسابات المختلفة المتعلقة بالنشاط المهني مثل حسابات الأصول والخصوم وإجمالى الأتعاب والمصروفات والأعباء الثابتة ورأس المال بالإضافة إلى حساب إجمالى العملاء (أتعاب) الذى يعتبر أصلا وحساب إجمالى العملاء (أمانات) الذى يعتبر خصما.

8- دفتر اليومية والأستاذ بالطريقة الأمريكية

ينقسم هذا الدفتر إلى قسمين قسم لليومية يتم تسطيره بالطريقة العادية من حيث خانات للمبالغ المدينة والدائنة والبيان ورقم المستند ورقم صفحة الأستاذ والتاريخ وأما القسم الثانى فيضم حسابات دفتر الأستاذ، حيث يخصص لكل حساب خانتان الأولى للمبالغ المدينة والثانية للمبالغ الدائنة، ومثال هذه الحسابات حساب للمصرف جارى، ومصرف عملاء، والخزينة،

والأتعاب، والإيرادات، والمصروفات، والحسابات المتنوعة. ويمكن ترصيد كل حساب بإيجاد الفرق بين مجموع الخانتين (منه، وله) كما يمثل الفرق بين الأتعاب والمصروفات زيادة الإيرادات على المصروفات المباشرة.

ويناسب هذا الدفتر منشآت المهن الحرة الصغيرة نظراً لأنه يتميز بالسهولة والبساطة والسرعة فى استخراج النتائج وترصيد الحسابات، حيث إنه يومية وأستاذ فى آن واحد. ويوضح الشكل (2-6) نموذجاً لهذا الدفتر.

وبجانب المجموعة الدفترية المحاسبية سألقة الذكر لمنشأة المهن الحرة فهناك مجموعة أخرى من الدفاتر البيانية نذكر منها: دفتر الإيصالات وهو دفتر خاص بإيصالات الإيرادات والتي تعطى للعميل لإثبات ما حصلت عليه المنشأة من أتعاب أو عمولات أو مكافآت، فهو فى الحقيقة وسيلة للاحتفاظ بمستندات للإيرادات مثبتة فى دفتر بأرقام متسلسلة ويوقع على هذا الإيصال صاحب المهنة أو من ينوب عنه قانوناً. ودفتر الفواتير الصادرة وهو دفتر يحتوى على صور من الفواتير التى أرسلت للعملاء نظير الأتعاب المستحقة عليهم.

الفصل الثامن

المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن الحرة

الأهداف التعليمية:

ينبغي بعد دراستك هذا الفصل، أن تكون قادراً على:

- 1 - إيضاح المقصود بالمبالغ المودعة طرف المنشآت المهنية كأمانة، وفهم طرق المعالجة المحاسبية لها.
- 2 - معرفة المعالجة المحاسبية للمدفوعات بواسطة المنشآت المهنية نيابة عن العملاء.
- 3 - إيضاح المعالجة المحاسبية للأتعاب بدفتر النقدية التحليلي وبيومية الأتعاب.
- 4 - التعرف على المقصود بالخدمات غير التامة بالمنشآت المهنية وطرق معالجتها محاسبياً بالدفاتر.
- 5 - التعرف على المعالجة المحاسبية لعناصر المصروفات المهنية.

مقدمة

لا يختلف تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها في منشآت المهن الحرة عن المنشآت التجارية والصناعية إلا من حيث وسيلة التطبيق وطبيعة العمليات التي تسجل في الدفاتر. فطبيعة نشاط المهن الحرة تستلزم معالجة محاسبية خاصة لبعض المشكلات المتعلقة بهذا النشاط، من أهمها:

أولاً : المبالغ المودعة من العملاء كإمانة طرف صاحب المهنة.

ثانياً : المدفوعات بواسطة المنشأة المهنية نيابة عن العملاء.

ثالثاً : الاتعاب.

رابعاً : الخدمات غير التامة.

خامساً : مصروفات النشاط المهني.

وسوف نتناول إيضاح هذه المشكلات وبيان المعالجة المحاسبية لها على النحو التالي:

أولاً : المبالغ المودعة من العملاء كإمانة طرف صاحب المهنة.

سبق أن أوضحنا في مقدمة الجزء الثاني عند تناول مميزات نشاط المهن الحرة، أنه عادة ما تقتضى طبيعة المهنة الحرة أن يقوم العملاء بإيداع مبالغ نقدية Clients Money طرف صاحب المهنة كإمانة، وذلك على ذمة مصروفات يقوم بدفعها صاحب المهنة نيابة عن عملائه. فقد يحصل المحامي على مبالغ لمواجهة مصروفات الانتقال أو لسداد الرسوم القضائية المطلوبة لإتمام إجراءات رفع الدعوى... الخ وعند الانتهاء من أداء المهمة يقوم صاحب المهنة

بإرسال الفاتورة إلى العميل متضمنة المبالغ التى قام بسدادها نيابة عن العميل بالإضافة إلى الاتعاب مقابل قيامه بالخدمات.

ولإيضاح المعالجة المحاسبية للمبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف المنشأة المهنية دعنا نفترض هذا المثال: قام العميل (الموكل) بإيداع مبلغ 2000 دينار لدى المحامى (الوكيل) كأمانة، كى يقوم المحامى بدفعها نيابة عنه وقت إتمام عقد شراء عقار وإجراءات التسجيل اللازمة ومايتصل بها من مصروفات قضائية ورسوم وما إلى ذلك.

والآن لنتساءل هل من طريقة خاصة تتبعها المنشأة المهنية فى تسجيل وإثبات ذلك؟ والجواب هناك طريقتان للإثبات:

الطريقة الأولى:

يودع صاحب المهنة المبالغ المودعة من العملاء فى الخزينة أو فى حسابه الجارى بالمصرف، بمعنى أن تكون المبالغ المودعة من العملاء شائعة ومدمجة مع أموال المنشأة. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلى:

1 - عند استلام المبلغ بصك من العميل وإيداعه فى مصرف المنشأة.

يتم إثبات استلام هذه المبالغ فى دفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جارى) أو تحت خانة الخزينة ويجرى القيد التالى بدفتر اليومية المركزية:

2000 من ح/ مصرف جارى / الخزينة

2000 الى ح/ العملاء (أمانات)

إثبات المبالغ المودعة طرفنا

من العميل تحت حساب شراء عقار له

2 - عند سداد صاحب المهنة المبالغ نيابة عن عملائه يتم قيد المبلغ المسدد بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة مصرف (جارى) أو خزينة ويجرى القيد التالى:

2 000 من ح/ العملاء (أمانات)

2 000 إلى ح/ مصرف جارى/ الخزينة

سداد المبلغ المذكور تحت حساب شراء عقار للعميل..... بمقتضى العقد

ويلاحظ أنه يتم ترحيل هذه المبالغ تفصيلا إلى حسابات العملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات) وإجمالا فى نهاية كل فترة زمنية إلى حساب إجمالى العملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام كما سبقت الإشارة عند الكلام عن الطريقة الفرنسية فى الفصل الأول.

الطريقة الثانية:

يفتح حساب خاص بالمصرف يسمى «مصرف عملاء» تودع فيه المبالغ التى يقدمها العملاء كأمانة على ذمة الصرف منها لحسابهم، وبذلك يتم فصل أموال العملاء عن أموال المنشأة. وفى هذه الطريقة تخصص خانة بدفتر النقدية التحليلى مصرف عملاء فى جانب المقبوضات يثبت تحتها المبالغ المحصلة من العملاء كأمانة وخانة أخرى فى جانب المدفوعات يثبت فيها المبالغ المسددة نيابة عن العملاء، وذلك كما هو مبين بالشكل (1-2) فى الفصل الأول.

وتكون القيود اللازمة كما يلى:

1 - عند استلام المبلغ كأمانة من العميل

2 000 من ح/ مصرف (عملاء)

2 000 إلى ح/ العملاء (أمانات)

استلام المبلغ المذكور أمانة من العميل

تحت حساب شراء عقار له بمقتضى الاتفاق

٢- عند سداد هذا المبلغ نيابة عن العميل يجرى القيد التالي:

2 000 من حـ/ العملاء (أمانات)

2 000 إلى حـ/ مصرف (عملاء)

دفع المبلغ المذكور نيابة عن العميل

تحت حساب شراء عقار له

ونرى أن هذه الطريقة هي المفضلة أو ربما أنها الطريقة الصحيحة التي يجب اتباعها إذ إنها تعتمد إلى تجنب أموال العملاء وحفظها منفصلة عن أموال المنشأة أو مكتب صاحب المهنة، وهذا ما يجب أن يتبع في الأموال المودعة أمانة لدى الوكيل، كما يجب ألا يستعمل صاحب المهنة أموال أحد العملاء لمصلحة عميل آخر أو لمصلحة نفسه ومنشأته وهذا ما تقضى به اللوائح الصادرة فيما يختص بمهنة المحاسبة والمراجعة.

أما فيما يتعلق بالترحيل إلى الحسابات الفرعية للعملاء (أمانات) بدفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات) أو حساب إجمالي العملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام فلا يختلف عما هو بالطريقة الأولى.

وفي نهاية الفترة المالية عند تصوير المركز المالي للمنشأة يظهر حـ/ مصرف (عملاء) ضمن جانب الأصول بقائمة المركز المالي، أما حـ/ إجمالي العملاء (أمانات) فيظهر في جانب الخصوم، ويكون رصيدا الحسابين متساويين، ولكن بالطبع الأول مدين والثاني دائن.

مثال تطبيقي

فى أول سبتمبر 1990 كان رصيد ح/ المصرف (جارى) بمنشأة نادر جلال للمحاسبة والمراجعة 30 000 دينار، ورصيد ح/ المصرف (عملاء) 50 000 دينار، ورصيد ح/ الخزينة 10 000 دينار. ويتكون رصيد حساب المصرف (عملاء) من مجموع أرصدة حسابات العملاء الآتية:

محلات السلام 20 000 د

شركة الجودة 15 000 د

أحمد خليفة 10 000 د

عادل مدحت 5 000 د

وقد قامت المنشأة بالعمليات التالية خلال شهر سبتمبر:

1 - فى 9/1 سددت الإيجار عن شهر سبتمبر وقدره 1000 دينار نقداً، وفى نفس التاريخ سددت رسوم خاصة بمحلات السلام وتبلغ 20 000 دينار بصك على المصرف.

2 - فى 9/5 اتفقت مع حسين على مراجعة حساباته نظير أتعاب قدرها 14 000 دينار وقد تسلمت منه صكاً بمبلغ 4 500 دينار كأمانة تحت حساب الصرف منها على عملية المراجعة.

3 - فى 9/7 استحق على أحد العملاء (شركة العبور) أتعاباً قدرها 6 000 دينار سددتها بصك على المصرف.

4 - فى 9/10 قامت بسداد رسوم خاصة بالفحص الضريبي نيابة عن شركة الجودة بلغت قيمتها 3 000 دينار بصك على المصرف.

5 - فى 9/13 حصلت من محلات السلام أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية بلغت 8 000 دينار بصك على المصرف.

6- في 9/20 سددت مبلغ 2 000 دينار بصك على المصرف سداداً لرسوم إجراءات الطعن الخاصة بالعمل أحمد خليفة.

7- في 9/30 دفعت مرتبات موظفي المنشأة وقدرها 4 000 دينار نقداً كما سحب نادر جلال مبلغ 3 000 دينار من المصرف لمصروفاته الشخصية.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة بدفتر النقدية التحليلي والترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات).

- إجراء قيود اليومية المركزية اللازمة وتصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام كما تظهر في 1990/9/30.

ح/ المصرف (جاري) - ح/ المصرف (عملاء).

ح/ إجمالي العملاء (أمانات)

الحل :

1 : التسجيل في دفتر النقدية التحليلي

دفع النقدية التحليلي

مدفوعات

مقبوضات

التاريخ	أخرى	مصرفات	عملاء أمانات	بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري	التاريخ	عملاء أمانات	عملاء أتعاب	بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري
9/1		1 000	20 000	من حـ/ الإيجار	1 000	20 000		9/5	4 500		الـ حـ/ حسين		4 500	
9/1			3 000	من حـ/ محلات السلام		3 000		9/7		6 000	إلى حـ/ شركة الديور			6 000
9 10			2 000	من حـ/ شركة الجوبة		2 000		9/13		8 000	إلى حـ/ محلات السلام			8 000
9/20				من حـ/ أحمد خليفة										
9/30		4 000		من حـ/ الربيات	4 000									
9/30				من حـ/ المسحوبات										
9/30	3 000						3 000							
	3 000	5 000	25 000		5 000	25 000	3 000		4 500	14 000			4 500	14 000

ملحوظة : اكتبنا في تصوير هذا القتر بالخانات التحليلية الضرورية لهذا المثال

2 : الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات)

منه	ح/ محلات السلام	له
20 000	9/1	9/1
	الى ح/ مصرف جارى	رصيد
		20 000
20 000		20 000

منه	ح/ شركة الجودة	له
3 000	9/10	9/1
	الى ح/ مصرف جارى	رصيد
		15 000
12 000	9/30	
	رصيد	
15 000		15 000

منه	ح/ أحمد خليفة	له
2 000	9/20	9/1
	الى ح/ مصرف جارى	رصيد
		10 000
8 000	9/30	
	رصيد	
10 000		10 000

د/ عادل مدحت

9/1	رصيد	5 000			
			9/30	رصيد	5 000
		5 000			5 000

د/ حسين

9/5	من د/ مصرف جارى	4 500			
			9/30	رصيد	4 500
		4 500			4 500

3- إجراء قيود اليومية المركزية

من مذكورين

د/ المصرف (جارى) 14 000

د/ المصرف (عملاء) 4 500

إلى مذكورين

د/ إجمالى العملاء (أتعاب) 14 000

د/ إجمالى العملاء (أمانات) 4 500

مجموع جانب المقبوضات بدفتر النقدية عن شهر سبتمبر

من مذكورين

ح/ الايجار	1 000
ح/ إجمالي العملاء (أمانات)	25 000
ح/ المرتبات	4 000
ح/ المسحوبات	3 000

إلى مذكورين

ح/ المصرف (جاري)	3 000
ح/ المصرف (عملاء)	25 000
ح/ الخزينة	5 000

مجموع جانب المدفوعات بدفتر النقدية عن شهر سبتمبر

4 - الترحيل إلى الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام

ح/ المصرف (جاري)

9/30	من ح/ المسحوبات	3 000	9/1	رصيد	30 000
9/30	رصيد	41 000	9/30	إلى ح/ إجمالي عملاء أتعاب	14 000
		44 000			44 000

ح/ المصرف (عملاء)

9/30	من ح/ إجمالي عملاء أمانات	25 000	9/1	رصيد	50 000
9/30	رصيد	29 500	9/30	إلى ح/ إجمالي عملاء أمانات	4 500
		54 500			54 500

ح/ إجمالي العملاء (أمانات)

9/1	رصيد	50 000	9/30	إلى ح/ مصرف عملاء	25 000
9/30	من ح/ مصرف عملاء	4 500	9/30	رصيد	29 500
		54 500			54 500

ح/ الخزينة

9/30	من مذكورين	5 000	9/1	رصيد	10 000
9/30	رصيد	5 000			
		10 000			10 000

التعليق على الحل:

1 - يمثل رصيد ح/ إجمالي العملاء (أمانات) وقدره 29500 دينار مجموع أرصدة الحسابات الفرعية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد (عملاء أمانات) وبيانها كالاتي:

ح/ شركة الجودة	12 000	رصيد دائن
ح/ أحمد خليفة	8 000	" "
ح/ عادل مدحت	5 000	" "
ح/ حسين	4 500	" "

29 500

المجموع

2- يستخدم هذا التطابق بين مجموع الأرصدة الفرعية للعملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ المساعد والرصيد الإجمالى للعملاء (أمانات) بدفتر الأستاذ العام فى التأكد من صحة عملية التسجيل والترحيل وكذلك فى مطابقة دفاتر اليومية المساعدة واليومية المركزية. وتعتبر هذه المطابقة نوعاً من الرقابة الداخلية المحاسبية، لذلك يطلق على الحساب الإجمالى حساب مراقبة Control Account كما سبقت الإشارة.

ثانياً : المدفوعات بواسطة المنشأة نيابة عن العملاء

تقوم منشآت المهن الحرة أحياناً بدفع مبالغ من أموالها الخاصة نيابة عن العملاء Disbursements on Behalf of Clients لأداء بعض الخدمات التى تقتضيها طبيعة الاتفاق المبرم معهم. ومثال ذلك قيام المحامى بسداد الرسوم القضائية اللازمة لرفع الدعاوى نيابة عن عملائه، أو رسوم تسجيل العقارات المشتراه لحسابهم. وليس من الضرورى ان يقوم العميل بدفع مبالغ نقدية للمنشأة المهنية كأمانة للصرف منها على الخدمات المتفق عليها.

ويجب التفرقة فى هذا الخصوص بين حالتين:

(أ) حالة وجود أموال مودعة من العملاء كأمانة، وفى هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية للمدفوعات نيابة عن العملاء بخصمها من هذه الأموال عن طريق مصرف (عملاء) كما سبق أن أوضحنا فى البند «أولاً».

(ب) حالة عدم وجود أموال مودعة من العملاء كأمانة، وهى الحالة المعنية فى البند (ثانياً) أعلاه، وفى هذه الحالة توجد طريقتان لمعالجة المدفوعات نيابة عن العملاء فى دفاتر المنشأة المهنية كما يلى:

الطريقة الأولى:

1 - يجعل حساب العميل أو العملاء (أتعاب) مديناً بقيمة المبلغ الذى دفعته المنشأة نيابة عنه، ويكون حساب المصرف (جارى) أو الخزينة دائناً وذلك عند دفع المبلغ، ويكون القيد كالاتى:

من حـ/ العملاء (أتعاب)

إلى حـ/ المصرف (جارى) / الخزينة

إثبات المبالغ المسددة نيابة عن العملاء

2 - عند مطالبة العميل بقيمة الأتعاب المتفق عليها بعد تأدية الخدمة، يضاف الى فاتورة الأتعاب فى بند مستقل قيمة المدفوعات التى سددتها المنشأة نيابة عنه والتى سبق تحميله بها فى القيد السابق، ويجرى قيد لإثبات الأتعاب المستحقة فقط، كما يلى:

من ح/ العملاء (أتعاب)

إلى ح/ الأتعاب

إثبات قيمة الأتعاب المستحقة على العميل

3 - عند تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء أو جزء منها يجرى القيد التالى:

من ح/ المصرف (جارى) / الخزينة

إلى ح/ العملاء (أتعاب)

إثبات المبالغ المحصلة من العملاء بصك أو نقداً .

الطريقة الثانية

1 - يفتح حساب مستقل للمدفوعات نيابة عن العملاء يجعل مديناً بقيمة المبالغ التى تدفعها المنشأة نيابة عن عملائها مع جعل حساب المصرف (جارى) أو حساب الخزينة دائناً بقيمتها، فعند دفع أى مبلغ نيابة عن عميل ما يكون القيد كالاتى:

من ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء

إلى ح/ المصرف (جارى) / الخزينة

2 - عند محاسبة العميل فى نهاية إتمام الخدمة يجعل ح/ العميل (أتعاب) مديناً بقيمة هذه المدفوعات، وح/ مدفوعات نيابة عن العميل دائناً، حيث يتم إرسال الفاتورة للعميل بقيمة الأتعاب والمدفوعات نيابة عنه، ويكون القيد كالاتى:

من ح/ العملاء (أتعاب)

إلى مذكورين

ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء

ح/ الأتعاب

تحميل العملاء قيمة المدفوعات والأتعاب

3- يكون قيد التحصيل من العملاء كما هو بالطريقة الأولى تماما

. ويفضل اتباع الطريقة الثانية من أجل تحقيق الرقابة الداخلية على مدفوعات المنشأة نيابة عن عملائها، حيث يتم الفصل بين المبالغ المستحقة على العملاء كأتعاب والمبالغ المستحقة عليهم للمنشأة نظير مدفوعات تمت نيابة عنهم ولحسابهم. ولذلك أضفنا خانة تحليلية في دفتر النقدية التحليلي - راجع الشكل (2-1) لغرض إثبات المدفوعات التي يقوم بها صاحب المهنة نيابة عن عملائه. فخصصنا خانة في جانب المدفوعات وخانة مماثلة في جانب المقبوضات تحت مسمى «مدفوعات نيابة عن العملاء».

ويمثل رصيد ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء قيمة المبالغ التي دفعت فعلا ولم تحمل بعد على حسابات العملاء لعدم إرسال فواتير لهم حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) ويظهر الرصيد المدين لهذا الحساب في نهاية الفترة المالية في جانب الأصول ضمن الأصول المتداولة بقائمة المركز المالي.

وفي نهاية الفترة المالية يجب إجراء فحص للمبالغ المكونة لحساب مدفوعات نيابة عن العملاء من أجل التعرف على المبالغ التي ليس من الممكن تحصيلها لأي سبب من الأسباب أو التي يحتمل عدم تحصيلها، وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

(أ) حالة استحالة تحصيل المدفوعات نيابة عن العملاء، وهنا يتم اعتبارها ديون معدومة بالقيد التالي:

من ح/ ديون معدومة

إلى ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء

ثم يقفل ح/ ديون معدومة في نهاية السنة المالية بترحيل رصيده إلى ح/ الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتي:

من ح/ الإيرادات والمصروفات

إلى ح/ ديون معدومة

إقفال ح/ الديون المعدومة

(ب) حالة احتمالية عدم تحصيل مبالغ من المدفوعات نيابة عن العملاء، وفي هذه الحالة يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها للمدفوعات المحتمل عدم تحصيلها، وذلك بالقييد الآتي:

من حـ/ الإيرادات والمصروفات

إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

تكوين مخصص للديون المشكوك فيها يخص المدفوعات نيابة عن العملاء.

ويجب ملاحظة أن رصيد حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها يظهر مطروحاً من رصيد المدفوعات نيابة عن العملاء بعد استبعاد الديون المعنومة منها، وذلك بقائمة المركز المالي للمنشأة.

ثالثاً: الأتعاب

لا جدال في أن الأتعاب التي تتقاضاها المنشأة من العملاء نظير الخدمات المقدمة لهم، تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات النشاط المهني، ومن المعلوم أن هذه الأتعاب نتاج الجهد الشخصي والفكري والخبرة العلمية والعملية لأصحاب المهن الحرة. وهذه الأتعاب يتم الاتفاق عليها مقدماً بين المنشأة والعملاء في صورة عقد أو ارتباط أداء الخدمة ذات العلاقة.

وعند إيضاح المعالجة المحاسبية لهذه الأتعاب يفضل التفرقة بين نوعين منها:

(أ) الأتعاب المحصلة مقدماً

يقوم العميل في بعض الأحيان بسداد جزء من الأتعاب المتفق عليها مع المنشأة المهنية مقدماً، ويتم قيد الأتعاب المحصلة مقدماً من العملاء بدفتر النقدية التحليلي في جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جاري) أو خزينة، كما تنون نفس القيمة في نفس الجانب تحت خانة عملاء (أتعاب) وترحل هذه الأتعاب أولاً بأول إلى حساب العملاء بدفتر الأستاذ المساعد (عملاء أتعاب). وفي نهاية كل فترة زمنية معينة يجري قيد إجمالي باليومية المركزية كالآتي:

من حـ/ مصرف (جاري) / خزينة

إلى حـ/ إجمالي العملاء (أتعاب)

قيمة الأتعاب المحصلة مقدماً من العملاء

وعند محاسبة العميل بعد إتمام الخدمة المتفق عليها، تستخرج فاتورة بإجمالي الأتعاب المستحقة ويستنزل منها قيمة الأتعاب المحصلة مقدماً لتحديد الصافي المستحق على العميل. ويتم إثبات القيمة الإجمالية يومية الأتعاب وترحل هذه القيمة أولاً بأول إلى حساب العميل بدفتر أستاذ العملاء (أتعاب). وفي نهاية كل فترة زمنية معينة، يجرى القيد الإجمالي الآتي:

من حـ / إجمالي العملاء (أتعاب)

إلى حـ / الأتعاب

إثبات إجمالي الأتعاب المستحقة على العملاء

وعند قيام العميل بسداد صافي الأتعاب المستحقة عليه بعد إرسال الفاتورة له، يتم إثبات المبلغ المحصل منه بدفتر النقدية التحليلي في جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جاري) أو خزينة، كما تقيد القيمة تحت خانة عملاء (أتعاب) بنفس الجانب، وترحل هذه القيمة أولاً بأول لحساب العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب). وفي نهاية الفترة الزمنية المحددة، يتم إثبات القيد الإجمالي الآتي:

من حـ / مصرف (جاري) / خزينة

إلى حـ / إجمالي العملاء أتعاب

إثبات باقى الأتعاب المحصلة من العملاء

(ب) الأتعاب المستحقة على العملاء بعد إنهاء الخدمة

يستخدم في حالة الأتعاب المستحقة على العملاء بعد تأدية الخدمة دفتر يومية الأتعاب سالف البيان، فعند الانتهاء من تأدية الخدمة المتفق عليها تقوم المنشأة بتحرير فاتورة بقيمة الأتعاب المستحقة على العميل وإرسالها له، وتثبت قيمتها يومية الأتعاب، ثم ترحل القيمة إلى حساب العميل بدفتر أستاذ العملاء (أتعاب)، وفي نهاية كل فترة زمنية محددة يجرى قيد بإجمالي الأتعاب المستحقة في اليومية المركزية كالاتي:

من حـ / إجمالي العملاء (أتعاب)

الى حـ / الأتعاب

إثبات إجمالي الأتعاب المستحقة على العملاء

وعند قيام العميل بسداد الأتعاب المستحقة عليه بصك أو نقداً، يثبت هذا السداد بدفتر النقدية التحليلي في جانب المقبوضات تحت خانة مصرف (جاري) أو خزينة، كما تدون نفس القيمة تحت خانة عملاء (أتعاب) بنفس الجانب.

كما يرحد المبلغ المسدد مباشرة من دفتر النقدية التحليلي إلى أستاذ مساعد عملاء (أتعاب)، وفي نهاية الفترة الزمنية المحددة يجرى القيد الإجمالي الآتي:

من حـ / مصرف (جاري) الخزينة

الى حـ / إجمالي العملاء (أتعاب)

إثبات الأتعاب المحصلة من العملاء

مثال تطبيقي

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بمكتب عادل حسن للاستشارات الهندسية خلال شهر أبريل 1991:

فى 4/1 سدد بـصك مبلغ 1 000 دينار نيابة عن عميله هانى سعيد

فى 4/10 دفع بـصك مبلغ 1 300 دينار نيابة عن شركة الفاتح نظير اجراء رسوم هندسية لها .

فى 4/15 تمت الخدمة المتفق عليها مع العميل هانى سعيد واستخرجت فاتورة رقم 24 شاملة أتعاب قيمتها 2 000 دينار بالإضافة إلى المدفوعات المسددة نيابة عنه .

فى 4/20 بلغت الأتعاب المستحقة على شركة الفاتح نظير خدمات منتهية 2400 دينار، تم ارسال فاتورة برقم 25 بإجمالى المستحق عليها .

فى 4/25 تم دفع مبلغ 1 700 دينار لحساب العميل عماد مفتاح نظير سداد رسوم نيابة عنه .

فى 4/28 حصل بـصك إجمالى الفاتورة رقم 24 المستحقة على العميل هانى سعيد .

فى 4/30 حصل أتعابا مقدمة قيمتها 2 000 دينار بإيصال رقم 11 من شركة النصر نظير الاتفاق على أداء خدمة هندسية لها .

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة بالدفاتر والحسابات الخاصة بمكتب عادل حسن علماً بأنه يتبع الطريقة المركزية فى إمساك الدفاتر.

الحل

دفتر التقدير التحليلي

1 : التسجيل في اليوميات المساعدة

التاريخ	تفاصيل المدفوعات		بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري	التاريخ	تفاصيل المدفوعات		بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري
	عملاء	إمدادات						مدفوعات	إمدادات				
4/1	1 000		من هـ / م نيابة عن العملاء (هاني سعيد)			1 000	4/28	1 000		2 000			3 000
4/10	1 300		من هـ / م نيابة عن العملاء (شركة الفاتح)			1 300	4/30			2 000			
4/25	1 700		من هـ / م نيابة عن العملاء (عماد مفتاح)			1 700							
	4 000					4 000		1 000		4 000		2 000	3 000

يومية الاعتاب

التاريخ	رقم صفحة الاستان	رقم الفاتورة	بيان	مدفوعات عن العملاء	أعتاب	إجمالي
4/15		24	من هـ / هاني سعيد	1 000	2 000	3 000
4/20		25	من هـ / شركة الفاتح	13 00	2 400	3 700
				2 300	4 400	6 700

2 - الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)

ح/ هاني سعيد

التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي	التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي
4/28	من ح/ مصرف جاري	1 000	2 000	3 000	4/1	إلى ح/ مصرف جاري	1 000		1 000
					4/24	إلى ح/ الأتعاب		2 000	2 000
		1 000	2 000	3 000			1 000	2 000	3 000

ح/ شركة الفاتح

التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي	التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي
4/30	رصيد	1 300	2 400	3 700	4/10	إلى ح/ مصرف جاري	1 300		1 300
					4/20	إلى ح/ الأتعاب		2 400	2 400
		1 300	2 400	3 700			1 300	2 400	3 700

ح/ شركة النصر

التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي	التاريخ	بيان	مدفوعات	أتعاب	إجمالي
4/30	من ح/ الخزينة		2 000	2 000	4/30	رصيد		2 000	2 000
			2 000	2 000				2 000	2 000

3- إجراء القيود الإجمالية باليومية المركزية في 4/30

4 000 من د / مدفوعات نيابة عن العملاء

4 000 إلى د / مصرف (جاري)

إثبات إجمالي المدفوعات نيابة عن العملاء خلال شهر أبريل

2 300 من د / إجمالي العملاء (أتعاب)

2 300 إلى د / مدفوعات نيابة عن العملاء

تحميل العملاء دفعه بما تم دفعه عنهم عن الخدمات المنتهية

وصدر عنها فواتير أتعاب خلال شهر أبريل

4 400 من د / إجمالي العملاء (أتعاب)

4 400 إلى د / الأتعاب

إثبات الأتعاب المستحقة على العملاء عن خدمات منتهية خلال شهر أبريل

من مذكورين

3 000 د / مصرف جاري

2 000 د / الخزينة

5 000 إلى د / إجمالي العملاء (أتعاب)

إثبات المتحصلات من العملاء خلال شهر أبريل

4- الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام

ح / مدفوعات نيابة عن العملاء

مبلغ	البيان	التاريخ	مبلغ	البيان	التاريخ
4 000	إلى ح/ مصرف جارى	4/30	2 300	من ح/ إجمالى العملاء	4/30
			1 700	رصيد	4/30
4 000			4 000		

ح/ إجمالى العملاء (أتعاب)

إجمالى	أتعاب	مدفوعات	بيان	التاريخ	إجمالى	أتعاب	مدفوعات	بيان	التاريخ
2 300		2 300	إلى ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء	4/30	3 000	2 000	1 000	من ح/ مصرف جارى	4/30
4 400	4 400		إلى ح/ الأتعاب	4/30	2 000	2 000		من ح/ الخزينة	4/30
					1 700	400	1 300	رصيد	4/30
6 700	4 400	2 300			6 700	4 400	2 300		

ح/ الأتعاب

4 400	رصيد	4/30	4 400	من ح/ إجمالى العملاء	4/30
				(أتعاب)	
4 400			4 400		

إرشادات على الحل:

- 1 - لم يقيد بيومية الأتعاب سوى الفواتير التي صدرت عن الخدمات التامة فعلا..
 - 2 - رصيد حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء يمثل المدفوعات التي قام المكتب بسدادها نيابة عن عميله عماد مفتاح والتي تخص خدمات لم تستكمل بعد.
 - 3 - يمثل رصيد الأستاذ حـ / إجمالي العملاء (أتعاب) وقدره 1 700 دينار مجموع أرصدة حسابات العملاء بدفتر الأستاذ المساعد وبيانها كما يلي:
- | | | |
|------------------|-------|-----------|
| حـ / شركة الفاتح | 3 700 | رصيد مدين |
| حـ / شركة النصر | 2 000 | رصيد دائن |
| | <hr/> | |
| | 1 700 | رصيد مدين |
- 4 - يلاحظ عدم فتح حساب للعميل عماد مفتاح بدفتر الأستاذ المساعد (عملاء أتعاب) حيث لم تتم محاسبته بعد نظرا لعدم الانتهاء من أداء الخدمة المتفق عليها له.

رابعاً: الخدمات غير التامة

عادة ما تنتهي الفترة المحاسبية للمنشأة المهنية والمتخذة أساساً لقياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي ومازالت تباشر أعمالاً أو خدمات خاصة ببعض العملاء لم تنته بعد حتى ذلك التاريخ، وهذه الخدمات غير التامة أو غير المنتهية Uncompleted Services تقابل البضاعة في سبيل الصنع أو تحت التشغيل في حالة المشروعات الصناعية، ولما كانت المنشأة لا تصدر فواتير بقيمة أتعاب إلا عن الخدمات التي تمت فعلاً، لذلك فلا يمكن جعل حساب العميل مديناً بقيمة الأتعاب المستحقة عن الخدمات التي مازالت تحت التنفيذ، ولكن يجب أخذ قيمة هذه الخدمات في الحسبان عند قياس نتيجة الأعمال نظراً لأن العدالة تقتضى ضرورة تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من إيرادات ومصروفات تطبيقاً لقاعدة استقلال الفترات المحاسبية وقاعدة الاستحقاق المتعارف عليها في محاسبة المنشآت التجارية.

وعلى ذلك كان من الضروري تقدير قيمة الأتعاب المنشأة عن الجزء من الخدمات التي تمت حتى نهاية الفترة المحاسبية مع توى الحيطه والحذر عند تقدير قيمة هذا الجزء، وذلك بمراعاة الاحتمالات المتوقعة بالنسبة للأتعاب المتفق عليها مع العميل وإمكانيات قيام العميل بسداد قيمة هذه الأتعاب بالإضافة إلى استبعاد أى خصم ينتظر أن تنازل عنه المنشأة للعميل.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لقيمة الخدمات غير التامة بدفاتر المنشأة على القاعدة التي تتبع فى قياس نتيجة أعمال النشاط المهني للمنشأة والمركز المالى والتي سوف نتناولها تفصيلا فى الفصل الثالث.

ولكن نود أن نشير هنا إلى أنه فى حالة اتباع القاعدة النقدية (قاعدة الربح النقدى) فلا يلتفت للخدمات غير التامة فى نهاية الفترة ولا يقدر لها قيمة ولا تثبت مطلقا فى الدفاتر.

أما فى حالة اتباع قاعدة الاستحقاق (قاعدة الربح المكتسب) فهنا لا بد من تقديرها وإثباتها فى الدفاتر، وهناك ثلاث طرق للمعالجة المحاسبية:

الطريقة الأولى: عن طريق حساب الأتعاب

يتم إثبات الخدمات غير التامة فى حـ / الأتعاب فيظهر رصيد أول الفترة فى الجانب المدين لحساب الأتعاب، ورصيد آخر الفترة فى الجانب الدائن من نفس الحساب. وبالتالي يكون قيد الخدمات غير التامة آخر الفترة كالآتى:

من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

إلى حـ / الأتعاب

إثبات قيمة الأتعاب عن الجزء غير التام من الخدمات حتى نهاية الفترة

أما فيما يتعلق برصيد الخدمات غير التامة أول الفترة فيتم إقفاله فى حساب الأتعاب بالقيد الآتى:

من حـ / الأتعاب

إلى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال رصيد الخدمات غير التامة أول الفترة

ويظهر حـ / الأتعاب على النحو التالي في ظل هذه الطريقة:

من حـ/ إجمالي العملاء (أتعاب)	× × ×	إلى حـ/ الخدمات غير التامة أول الفترة	× ×
مجموع الأتعاب المستحقة خلال الفترة			
الصادر بها فواتير			
من حـ/ الخدمات غير التامة آخر الفترة	× ×	إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات في 12/31	× ×
		(المتمم الحسابي)	
	× × × ×		× × × ×

الطريقة الثانية: عن طريق حساب الإيرادات والمصروفات

يتم إثبات الخدمات غير التامة أول الفترة في الجانب المدين لحساب الإيرادات والمصروفات، والخدمات غير التامة آخر الفترة في الجانب الدائن لهذا الحساب. وفي هذه الطريقة يظل حساب الأتعاب متضمنا قيمة الأتعاب عن الخدمات التي تمت فعلا وأرسلت بها فواتير للعملاء. وتكون قيود اليومية لإثبات الخدمات غير التامة كالآتي:

من حـ / الإيرادات والمصروفات

إلى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال رصيد أول الفترة للخدمات غير التامة

من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

إثبات قيمة الخدمات غير التامة في نهاية الفترة

ويجب مراعاة إظهار رصيد الخدمات غير التامة آخر الفترة ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي للمنشأة، ونرى أن الطريقة الثانية هي المفضلة في معالجة الخدمات غير التامة، حتى يظل حـ / الأتعاب مخصصا لإجمالي الأتعاب المستحقة عن الخدمات التامة.

ولإيضاح الطريقة الثانية دعنا نفترض بيانات المثال التالي:

- رصيد ح / الأتعاب في 1991/12/31 80 000 دينار

- رصيد ح / الخدمات غير التامة في 1990/12/31 15 000 دينار

- هناك أتعاب مستحقة عن خدمات تمت فعلا خلال الفترة قيمتها 20 000 دينار لم تقيد بالدفاتر وقد صدرت بها فواتير للعملاء.

- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في آخر الفترة بمبلغ 25 000 دينار

والمطلوب: بيان أثر هذه البيانات على الحسابات ذات العلاقة في 1991/12/31

الحل

ح / الأتعاب

إلى ح / الإيرادات والمصروفات	80 000	من ح / إجمالي العملاء (أتعاب)
		(أتعاب صدرت بها فواتير خلال العام)
	20 000	من ح / إجمالي العملاء (أتعاب)
		(أتعاب صدرت بها فواتير غير مقيدة)
100 000	100 000	

ح / الخدمات غير التامة أول الفترة

رصيد 1/1	15 000	من ح / الإيرادات والمصروفات 12/31
15 000	15 000	

حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة

رصيد في 12/31 (جانب الأصول بالميزانية)	25 000	إلى حـ / الإيرادات والمصروفات 12/31	25 000
	25 000		25 000

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن الفترة المنتهية في 1991/12/31

من حـ / الأتعاب	100 000	إلى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة 12/31	15 000
من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة	25 000		

الميزانية

الخصوم وحقوق الملكية

في 1991/12/31

الأصول

		أصول متداولة الخدمات غير التامة آخر الفترة	25 000
--	--	---	--------

الطريقة الثالثة: عن طريق تكوين مخصص للخدمات غير التامة.

قد ترى المنشأة المهنية إمعانا في تطبيق سياسة الحيطة والحذر أن تكون مخصص خدمات غير تامة يحجز من حساب الإيرادات والمصروفات بكامل القيمة التي قدرت بها هذه الخدمات ويكون قيد تكوين هذا المخصص كما يلي:

من حـ / الإيرادات والمصروفات

الى حـ / مخصص الخدمات غير التامة

تكوين مخصص بقيمة الخدمات غير التامة آخر الفترة

وفي هذه الطريقة يظهر حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة بقائمة المركز المالي ضمن بنود الأصول مطروحا منه مخصص الخدمات غير التامة بنفس القيمة. وغالبا ما تتبع هذه الطريقة في حالة تطبيق القاعدة المختلطة من القاعدة النقدية والاستحقاق كما سوف نوضحه في الفصل الثالث. ولتوضيح المعالجة بهذه الطريقة نستخدم بيانات المثال السابق مع افتراض أن المنشأة تقوم بتكوين مخصص لهذه الخدمات يعادل 100% من قيمتها المقدرة.

والمطلوب:

إجراء التسويات اللازمة والمتعلقة بالخدمات غير التامة وأثرها على حساب الإيرادات والمصروفات والميزانية في 1990/12/31، ثم في 1991/12/31.

الحل

أولاً: في 1990/12/31

15 000 من حـ / الخدمات غير التامة

15 000 الى حـ / الإيرادات والمصروفات

اثبات الخدمات التي مازالت في سبيل الإتمام حتى 1990/12/31

15 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

15 000 الى حـ / مخصص الخدمات غير التامة

تكوين مخصص بما يعادل 100٪ من قيمة هذه الخدمات

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن الفترة المنتهية في 1990/12/31

15 000	إلى حـ / مخصص الخدمات غير التامة	15 000	من حـ / الخدمات غير التامة آخر الفترة
--------	----------------------------------	--------	---------------------------------------

الميزانية

في 1990/12/31

خصوم

أصول

أصول متداولة			
الخدمات غير التامة	15 000		
مخصص الخدمات غير التامة	15 000		.....

ثانياً: في 1991/12/31

15 000 من حـ / الإيرادات والمصروفات

15 000 الى حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

إقفال حـ / الخدمات غير التامة أول الفترة

25 000 من د / الخدمات غير التامة آخر الفترة

25 000 الى د / الإيرادات والمصروفات

اثبات الخدمات غير التامة حتى 1991/12/31

10 000 من د / الإيرادات والمصروفات

10 000 الى د / مخصص الخدمات غير التامة

تعديل مخصص الخدمات بما يجعله مساويا 100٪

من قيمة الخدمات التي مازالت تحت التنفيذ حتى 1991/12/31

ويكون الأثر على د / الإيرادات والمصروفات والميزانية في 1991/12/31 على النحو التالي:

د / الإيرادات والمصروفات

منه	عن السنة المنتهية في 1991/12/31	له
15 000	إلى د/ الخدمات غير التامة أول الفترة	من د/ الأتعاب 80 000
10 000	إلى د/ مخصص الخدمات غير التامة	من د/ الخدمات غير التامة آخر الفترة 25 000

الميزانية

في 1991/12/31

خصوم

أصول

	الخدمات غير التامة	25 000	
	- مخصص الخدمات غير تامة	25 000	....

خاصاً: مصروفات النشاط المهني

تصنف المصروفات في المنشآت المهنية كما هو الحال في جميع أنواع المنشآت الى:
مصروفات رأسمالية ومصروفات إيرادية

وبالنسبة للمصروفات الرأسمالية التي تمثل تكلفة اقتناء الأصول الثابتة، فإنها تختلف من منشأة مهنية لأخرى، غير أن الأثاث يعتبر من الأصول الثابتة الموجودة في جميع المنشآت المهنية، أما غير ذلك فنجد الأنوار والمعدات الجراحية لدى الأطباء، وأجهزة التحليل لدى أطباء التحليل، والآلات وأجهزة الأشعة لدى أطباء الأشعة، ولدى منشآت مهنة المحاسبة والمراجعة نجد الآلات الحاسبة والكتابة وأجهزة الحاسب الالكتروني وهكذا. ويتم احتساب مصروف الإهلاك لهذه الأصول باعتباره عبء على الإيراد كما هو معروف، ويتم تحميله على حساب الإيرادات والمصروفات. كما أن قيود إثبات الأصول الثابتة ومعالجتها محاسبياً لا تخرج عما سبق دراسته في محاسبة المنشآت التجارية.

وفيما يتعلق بالمصروفات الإيرادية التي تعتبر مصروفات دورية متكررة جارية تنفق من أجل مزاولة النشاط المهني، فهناك مصروفات إيرادية عامة تشترك فيها جميع المنشآت المهنية كالإيجار والمرتبات والأجور والنور والمياه والتدفئة والقرطاسية والهاتف والبريد والاشتراكات في المجلات والدوريات العلمية وغيرها. وقد يستلزم مباشرة بعض المهن كالمحاماة والمراجعة السفر والانتقال إلى أماكن بعيدة، مما يترتب فتح حساب لمصروفات السفر والانتقال، وكذلك في مهنة طبيب الأشعة يخصص حساباً لمصروفات الأفلام المستهلكة في تصوير الأشعات وهكذا. وخلاصة القول في هذا الصدد أن معالجة المصروفات الإيرادية من ناحية المفهوم والإثبات والتوجيه المحاسبي تتم بنفس الأسس والمبادئ المحاسبية المطبقة في المنشآت التجارية والتي سبقت دراستها.

وفي الفصل التالي والأخير في هذا الجزء سوف نتناول بالتوضيح قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي في منشآت المهن الحرة.

الفصل الثالث

قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى منشآت المهن الحرة

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغي أن تكون قادراً على:

- 1 - تحديد المقصود بالقواعد المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال بالمنشآت المهنية.
- 2 - معرفة محتويات حساب الإيرادات والمصروفات فى ظل القواعد الثلاث.
(القاعدة النقدية، قاعدة الاستحقاق، القاعدة المختلطة)
- 3 - تصوير قائمة المركز المالى (الميزانية) فى ظل القواعد الثلاث.
- 4 - تحديد أوجه الشبه والاختلاف فى الحل وفقاً لكل قاعدة.

مقدمة

لاشك أن المحاسبة المالية فى أى منشأة تعتبر نظاماً للقياس Measurement والإفصاح Disclosure ، ويرجع ذلك إلى أنها تتضمن قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية مثل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم، ثم الإفصاح عن نتائج عمليات القياس فى شكل المعلومات التى تحتويها القوائم المالية. ومن الأهداف الرئيسة التى تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيقها، هى قياس نتائج الأعمال للوحدة المحاسبية (المنشأة) فى نهاية كل فترة مالية معينة وبيان المركز المالى لها فى نهاية هذه الفترة. ونبتاول ذلك فى مجال منشآت المهن الحرة على النحو التالى:

أولاً: قياس نتيجة الأعمال فى منشآت المهن الحرة

لقد سبقت الإشارة إلى أن صاحب المهنة الحرة ليس تاجراً أو صانعاً يستطيع تحديد صافى ربحه أو خسارته بمقابلة تكاليف البيع أو الإنتاج بإيرادات المبيعات المحققة. فالنشاط المهنى يعتمد بصفة رئيسة على الجهد الذهنى والفكرى والخبرة ومن ثم يصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الجهد أو الخبرة.

ولهذا يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة المهنية فى نهاية كل فترة مالية عن طريق مقابلة الإيرادات التى حصلت عليها نظير أداء نشاطها المهنى ممثلة فى الأتعاب المتفق عليها مع العملاء بالمصروفات والأعباء التى تحملتها فى سبيل ذلك خلال كل فترة مالية. وعلى ذلك يتم تحديد نتيجة أعمال منشآت المهن الحرة بإعداد حساب الإيرادات والمصروفات ويقابل هذا الحساب، حساب المتاجرة والأرباح والخسائر فى المنشآت التجارية. وتقف فى الجانب المدين منه جميع المصروفات والأعباء الثابتة والخسائر، كما تقف فى الجانب الدائن منه جميع حسابات الإيرادات والأرباح. فإذا أظهر حساب الإيرادات والمصروفات رصييداً دائماً فإنه يمثل زيادة أو فائض الإيرادات عن المصروفات عن الفترة ويجعل حساب رأس المال دائماً بهذا الرصيد. أما

إذا كان الرصيد النهائي لحساب الإيرادات والمصروفات رصيداً مديناً، فإنه يمثل عجز أو زيادة المصروفات عن الإيرادات ويرحل إلى الجانب المدين من حساب رأس المال وعموماً يتوقف إعداد حساب الإيرادات والمصروفات على القاعدة المتبعة في إعداده، وهذا ما سنوضحه بعد قليل.

القواعد التي تتبع في قياس نتيجة الأعمال

فيما يتعلق بقياس نتائج الأعمال في منشآت المهن الحرة كالمحاماة والطب والمحاسبة والمراجعة والاستشارات الهندسية وغيرها وذلك كما سلف الذكر في مقدمة هذا الجزء، توجد أكثر من قاعدة واحدة في هذا الخصوص، ولكن مهما كانت القاعدة التي تقرر المنشأة اتباعها فإنه يجب عليها أن تتبعها باستمرار من عام لآخر دون تغييرها، إلا إذا استدعت الضرورة مع الإفصاح عن ذلك، وذلك تحقيقاً لمبدأ الثبات Consistency المتعارف عليه في المحاسبة المالية، حيث يعنى اتباع نفس المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية التي سبق استخدامها في العام الماضي. وبطبيعة الحال، تتمثل القواعد الرئيسة المتبعة في : القاعدة النقدية، وقاعدة الاستحقاق، والقاعدة المختلطة. وفيما يلي شرح موجز لكل منها:

1- القاعدة النقدية (قاعدة الربح النقدي)

تركز هذه القاعدة على توقيت التدفقات النقدية المحصلة (الداخلية) والمدفوعة (الخارجية) وتتطلب هذه القاعدة عند قياس نتيجة أعمال المنشأة في نهاية الفترة أن يؤخذ في الاعتبار جميع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً خلال تلك الفترة، بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات خاصة بخدمات أدت فعلاً خلالها أو متعلقة بخدمات سبق تأديتها في فترات ماضية أو تخص خدمات سيتم أدائها في فترات مستقبلية. وعلى ذلك يراعى عدم الأخذ في الحساب البنود التالية عند اتباع هذه القاعدة بخصوص الإيرادات :

1- الأتعاب المستحقة عن خدمات تمت فعلاً وأُرسل بها فواتير ولكنها لم تحصل فعلاً خلال الفترة ذات العلاقة.

2- تكلفة الخدمات غير التامة في نهاية الفترة المالية وما يقابلها من أتعاب.

3- لن يظهر ضمن الأصول المتداولة حساب إجمالي العملاء (أتعاب) نظراً لأننا لم نحمل

العملاء بالأتعاب المستحقة، وكذلك حساب الخدمات غير التامة في آخر الفترة

تقضى هذه القاعدة بتحميل الفترة المالية بجميع المصروفات والأعباء التي دفعت فعلاً خلال الفترة بصرف النظر عن كونها تتعلق بالخدمات التي أدت فعلاً خلال هذه الفترة أو تخص خدمات أدت خلال فترات ماضية أو خدمات سيتم إنجازها خلال فترات مستقبلية وعلى ذلك لا يؤخذ في الحسابان أية مصروفات أو أعباء مستحقة تخص خدمات أدت فعلاً خلال الفترة.

ومما تقدم يظهر في حساب الإيرادات والمصروفات في الجانب الدائن جميع التدفقات النقدية الداخلة (الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال الفترة)، وفي الجانب المدين جميع التدفقات النقدية الخارجة (المصروفات التي دفعت فعلاً خلال الفترة) فالعبرة بالتحصيل والدفع، ونهمل ما قد يكون مستحقاً من المصروفات والإيرادات، أو ما يكون قد دفع مقدماً من المصروفات أو حصل مقدماً من الإيرادات.

ونود أن نلفت النظر إلى أنه فيما يتعلق بالأصول الثابتة يتم احتساب مصروف الإهلاك وتحمله على حساب الإيرادات والمصروفات باعتباره عبئاً. ولا تختلف هذه المعالجة في حالة اتباع القاعدة النقدية عما هو في حالة أي من القاعدتين التاليتين. ومما يؤخذ على القاعدة النقدية أن الفائض النقدي لا يدل على الدخل الحقيقي الذي حققته المنشأة المهنية خلال الفترة المحاسبية.

2- قاعدة الاستحقاق (قاعدة الربح المكتسب) Accrual Basis

يقصد بقاعدة الاستحقاق الاعتراف وتسجيل المعاملات المالية بمجرد حدوثها وليس عند نقطة تحصيل النقدية أو دفع النقدية. وطبقاً لهذه القاعدة يتم تحميل كل فترة مالية في حساب الإيرادات والمصروفات بما يخصها من إيرادات أو مصروفات وأعباء سواء تم تحصيلها أو دفعها بالكامل أو لم يتم. وعلى ذلك يجب استبعاد الإيرادات والمصروفات التي حصلت أو دفعت ولكنها تخص فترات مالية لاحقة (إجراء تسويات للمقدمات الخاصة بفترات تالية)، كما يجب إضافة تلك الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية، ولكن لم يتم تحصيلها أو سدادها فعلاً خلال تلك الفترة (إجراء التسويات اللازمة والخاصة بالمستحقات عن الفترة).

وجدير بالذكر في هذا الصدد أن قاعدة الاستحقاق هي نفس القاعدة العامة المتبعة في

المنشآت التجارية. وتتسق هذه القاعدة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ استقلال السنوات المحاسبية (مبدأ اللورية) ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. لذا عادة ما يشار إلى مفهوم الربح المحاسبى بأنه يؤسس على مقابلة الجهود التى بذلتها المنشأة خلال الفترة (مقاسة بالمصروفات والأعباء) بالمنجزات التى حققتها خلال نفس الفترة (مقاسة بالإيرادات) (Matching Efforts With Accomplishment).^(١)

3- القاعدة المختلطة (قاعدة مشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب)

تعتبر هذه القاعدة مختلطة من القاعدتين السالفتين، وفي حالة اتباع هذه القاعدة يتم قياس الإيرادات على أساس المحصل منها فعلاً خلال الفترة المحاسبية سواء أكانت هذه الإيرادات تخص خدمات تمت خلال تلك الفترة أو فترات سابقة أو تالية. ولاتؤخذ فى الاعتبار الإيرادات المستحقة عن خدمات تمت فعلاً خلال الفترة المطلوب قياس نتيجة أعمالها والتى لم تحصل بعد، وعلى ذلك يظهر فى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات جميع الإيرادات التى حصلت فعلاً خلال الفترة المعد عنها هذا الحساب.

وفيما يتعلق بقياس المصروفات والأعباء فيتم على أساس ما تستحقه الفترة المحاسبية فعلاً من هذه المصروفات والأعباء سواء دفعت بالكامل أو مازالت مستحقة (لم تدفع) كما تستنزل المصروفات المدفوعة مقدماً والتى تتعلق بخدمات ستؤدى فى فترات محاسبية قادمة. وبناء عليه يظهر فى الجانب المدين من حساب الإيرادات والمصروفات جميع المصروفات والأعباء التى تخص الفترة المعد عنها هذا الحساب ولكن مع الأخذ فى الحسبان ما قد يكون مستحقاً أو مقدماً منها.

وبخلاصة القول فى هذا الصدد، أن القاعدة المختلطة تقضى باتباع القاعدة النقدية (الربح النقدي) بالنسبة للإيرادات فقط، وقاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) بالنسبة لعناصر المصروفات والأعباء فقط. وتعتبر القاعدة المختلطة أفضل وأنسب القواعد وبصفة خاصة فى المنشآت التى تمارس المهن الحرة.

١- د. يوسف عوض العادلى، د. محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، المجلد الأول - المحاسبة عن الأصول، منشورات دار السلاسل، الكويت، 1986، ص 95.

ثانياً : قياس عناصر المركز المالي فى منشآت المهن الحرة

تقوم منشآت المهن الحرة بإعداد قائمة لبيان مركزها المالي فى نهاية كل فترة محاسبية، وتتبع فى إعدادها نفس القواعد المتعارف عليها فى إعداد الميزانيات الخاصة بالمنشآت التجارية، مع اختلاف طبيعة ومسميات بعض العناصر التى تحتويها والتى ترجع إلى طبيعة النشاط المهني. وبناء على ذلك تظهر جميع الأرصدة المدينة الباقية فى نهاية الفترة وذلك بعد إعداد حساب الإيرادات والمصروفات فى جانب الأصول، فى حين تظهر جميع الأرصدة الدائنة الباقية فى جانب الخصوم، ومعها حساب رأس المال بعد زيادته بفاصل الإيرادات عن المصروفات، أو تخفيضه بزيادة المصروفات عن الإيرادات فى تلك الفترة.

ونود أن نذكر فى هذا الصدد بأن قائمة المركز المالي (الميزانية) فى منشآت المهن الحرة تحتوى على كافة عناصر الأصول والخصوم ورأس المال (حقوق الملكية) ولإعداد هذه القائمة، علينا أن نراعى أسس التقويم والتبويب المحاسبى المتعارف عليها بشأن هذه العناصر. ويمكن أن نسلط الضوء بإيجاز على هذه الأسس فى الآتى :

بالنسبة لعناصر الأصول

1- الأصول الثابتة : تظهر بقائمة المركز المالي بالتكلفة الأصلية مطروحاً منها مجمع الإهلاك. وتنحصر الأصول الثابتة عادة فى الأثاث والآلات والأجهزة والأبواب التى يستخدمها الممتحنون فى أداء الأعمال المهنية.

2- الأصول المتداولة : ومن أمثلتها المصرف (جارى)، المصرف (عملاء)، الخزينة، المدفوعات نيابة عن العملاء، إجمالى العملاء (أتعاب)، الخدمات غير التامة .. الخ. ومن الضروري مراعاة سياسة الحيلة والحذر عند تقويم هذه الأصول، وذلك عن طريق استبعاد أية مبالغ يثبت استحالة تحصيلها من أرصدة المدفوعات نيابة عن العملاء، وإجمالى العملاء (أتعاب) مثل الديون المدومة، علاوة على تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بالنسبة للمبالغ المحتمل عدم تحصيلها فى المستقبل.

كما يجب عند تقويم الخدمات غير التامة فى آخر الفترة، تقدير قيمة الجزء الذى تم انجازه فقط من الخدمات المتفق عليها مع العملاء، والواجب أن تستفيد به الفترة المحاسبية، على أن

يستبعد من هذه القيمة المقدرة أية مسموحات أو تنزيلات محتملة في الأتعاب أو أى مبلغ يحتمل عدم تحصيله. وفيما يتعلق بالاستثمارات (إن وجدت) علينا أن نراعى تقويمها بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل مثمما هو الحال في المنشآت التجارية، على أن يكون مخصص هبوط أسعار استثمارات في أوراق مالية في حالة انخفاض أسعار السوق عن التكلفة.

أها بالنسبة لعناصر الخصوم ورأس المال

- 1 - الخصوم المتداولة وهي عبارة عن الالتزامات قصيرة الأجل كإجمالي العملاء (أمانات) التي تستحق خلال سنة مالية قادمة.
- 2 - الخصوم طويلة الأجل، وهي الالتزامات التي تستحق بعد أكثر من سنة مالية قادمة، بمعنى بعد فترة طويلة نسبيا مقارنة بالخصوم المتداولة.
- 3 - رأس المال (حقوق الملكية) ويمثل حقوق أصحاب المهن الحرة في منشأتهم بالإضافة إلى الأرباح المحجوزة أو الاحتياطيات وما شابه ذلك.

وفي حقيقة الأمر سوف تؤثر بلاشك القاعدة المتبعة في قياس نتيجة الأعمال في منشآت المهن الحرة، وذلك عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات على ظهور أو عدم ظهور بعض العناصر في قائمة المركز المالي كما سبق أن أوضحنا وعلى أية حال سنورد فيما يلي بعضا من الأمثلة التطبيقية التي توضح لنا كيفية قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في منشآت المهن الحرة.

مثال تطبيقي (1)

فى أول سبتمبر 1991 ظهرت الأرصدة الآتية بدفتر الأستاذ العام لمنشأة نادر خليفة لأعمال المحاسبة والمراجعة.

40 000 عملاء (منها 30 000 أتعاب، 10 000 مدفوعات نيابة عن العملاء)

10 000 مصرف جارى 5 000 مصرف عملاء

5 000 عملاء (أمانات)

ولقد تمت العمليات التالية خلال شهر سبتمبر 1991م:

1- سدد مدفوعات نيابة عن أحد العملاء (أمانات) مبلغ 1 000 دينار وذلك بصك على مصرف عملاء.

2- حصل من العملاء مبلغ 30 000 بصكوك منها 25 000 دينار قيمة أتعاب عن خدمات منتهية، 5 000 مدفوعات نيابة عن العملاء.

3- حصل مبلغ 5 000 دينار مقدم أتعاب من أحد العملاء وذلك بصك.

4- بلغت قيمة الفواتير المرسلة للعملاء نظير خدمات منتهية 15 000 دينار أتعاب، 5 000 دينار مدفوعات.

5- استلم صك من أحد العملاء بمبلغ 2 000 دينار كإمانة على ذمة الصرف على مراجعة وفحص حساباته.

6- سدد إيجار المكتب وقدره 1 000 دينار، ومرتببات العاملين بالمكتب وقيمتها 2 000 دينار وذلك بموجب صكوك.

المطلوب:

أ - تصوير دفتر النقدية التحليلى وفقا للطريقة المركزية كما يظهر فى 1991/9/30 م.

ب - إجراء قيود اليومية المركزية.

ج - تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام:

ح/ إجمالى العملاء (أتعاب) ح/ إجمالى العملاء (أمانات)

ح/ مصرف عملاء.

الحل

أ:التسجيل بدفتر النقدية التحليلي

التاريخ	مصاريف المدفوعات			بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري	التاريخ	مصاريف المدفوعات			بيان	خزينة	مصرف عملاء	مصرف جاري
	مصرفات أخرى	عملاء أمانات	مدفوعات تنبأية عن العملاء						عملاء أمانات	مدفوعات تنبأية عن العملاء	أتعاب				
1 000		1 000		من حـ/ عملاء أمانات		1 000				5 000	25 000	الى حـ/ عملاء أتعاب			30 000
2 000				من حـ/ إيجار من حـ/ مبيعات			1 000 2 000	2 000			5 000	الى حـ/ عملاء أتعاب الى حـ/ عملاء أمانات	2 000		5 000
3 000		1 000				1 000	3 000	2 000	5 000	30 000			2 000		35 000

ب - القيود الإجمالية باليومية المركزية

من مذكورين		
ح/ مصرف جارى		35 000
ح/ مصرف عملاء		2 000
الى مذكورين		
ح/ إجمالى عملاء (أتعاب)	35 000	
ح/ إجمالى عملاء (أمانات)	2 000	
اثبات المتحصلات خلال الشهر		
<hr/>		
من مذكورين		
ح/ عملاء (أمانات)		1 000
ح/ إيجار المكتب		1 000
ح/ مرتبات العاملين		2 000
الى مذكورين		
ح/ مصرف عملاء	1 000	
ح/ مصرف جارى	3 000	
إثبات المدفوعات خلال الشهر		
<hr/>		
من ح/ إجمالى العملاء (أتعاب)		20 000
الى مذكورين		
ح/ الأتعاب	15 000	
ح/ مدفوعات نيابة عن العملاء	5 000	
<hr/>		

جـ - تصويب الحسابات بدفتر الأستاذ العام

ح/ إجمالي العملاء (أتعاب)

بيان	مدفوعات	أتعاب	بيان	مدفوعات	أتعاب
من ح/ مصرف جاري	5 000	30 000	رصيد 9/1	5 000	30 000
		15 000	من المذكورين		15 000
رصيد	10 000			10 000	
	15 000	45 000		15 000	45 000

ح/ إجمالي العملاء (أمانات)

رصيد 9/1	5 000	إلى ح/ مصرف عملاء	1 000
من ح/ مصرف عملاء	2 000		
		رصيد 9/30	6 000
	7 000		7 000

ح/ مصرف عملاء

من ح/ إجمالي عملاء (أمانات)	1 000	رصيد 9/1	5 000
		إلى ح/ إجمالي عملاء أمانات	2 000
رصيد 9/30	6 000		
	7 000		7 000

مثال تطبيقي (2)

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لمنشأة التقدم للاستشارات الهندسية وذلك في 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات)

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
	55 000	رأس المال
35 000	5 000	أثاث ومجمع الإهلاك
10 000	3 000	أجهزة والآلات ومجمع الإهلاك
20 000		مصرف (جاري)
15 000		مصرف (عملاء)
	15 000	إجمالي عملاء (أمانات)
12 000		إجمالي عملاء (أتعاب)
5 000		مدفوعات نيابة عن العملاء
8 000		خدمات غير تامة
	8 000	مخصص خدمات غير تامة
1 000		صندوق مصروفات نثرية
6 000		مرتبات وأجور
1 000		نور وتدفئة
1 500		هاتف ووبرق
1 000		قرطاسية
	32 000	الأتعاب
2 500		المسحوبات
118 000	118 000	

فإذا حصلت على البيانات الإضافية التالية، عند الجرد في 1991/12/31:

1 - قدرت قيمة الخدمات غير التامة في 1991/12/31 بمبلغ 12000 دينار.

2 - هناك فواتير نور وتدفئة لم تدفع بعد مبلغها 500 دينار

3 - هناك إيراد استشارات عن خدمات تامة ومنتهية في 1991/12/31 لم يصدر عنها فواتير قيمتها 13000 دينار.

4 - يحسب إهلاك للأثاث والأجهزة بمعدل 10٪، 5 ٪ سنويا على الترتيب وذلك على أساس القسط الثابت.

5 - أجد العملاء (أتعاب) مدينا بمبلغ 2 000 دينار أشهر إفلاسه ولا أمل في تحصيل أى شئ مما عليه.

المطلوب:

(أ) إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 1991/12/31 .

(ب) تصوير قائمة المركز المالي في 1991/12/31 .

(وذلك طبقا للقواعد الثلاث المتعارف عليها في قياس نتائج أعمال المنشآت المهنية).

أولاً : الحل – طبقاً لقاعدة الربح النقدي

ح/ الإيرادات والمصروفات عن السنة

المنتھية في 1991/12/31 م

منه	له
6000	32000
1000	
1500	
1000	
3500	
500	
18500	
32000	32000

قائمة المركز المالي في 1991/12/31

خصوم

أصول

أصول ثابتة	خصوم
الأثاث 35 000	رأس المال 91/1/1 43 000
– مجمع الإهلاك 8 500	يضاف إليه:
الأجهزة والآلات 10 000	فائض الإيرادات عن المصروفات 18 500
– مجمع الإهلاك 3 500	المسحوبات 2 500
أصول متداولة	رأس المال في 12/31 59 000
مصرف جارى 20 000	إجمالي عملاء (أمانات) 15 000
مصرف عملاء 15 000	
صندوق م. نثرية 1 000	
مدفوعات نيابة عن العملاء 5 000	
41 000	74 000
74 000	

التعليق على الحل:

1 - يلاحظ في حالة اتباع القاعدة النقدية لن يكون لدينا رصيد لحساب إجمالي العملاء (أتعاب) كما سبقت الإشارة، وبالتالي فإن رصيد حساب رأس المال في 91/1/1 يكون 43 000 دينار أي

$$= 55\,000 - 12\,000 \text{ (رصيد إجمالي العملاء «أتعاب»).}$$

$$= 43\,000$$

2 - تم تجاهل جميع التسويات الخاصة بالمستحقات أو المقدمات وكذلك قيمة الخدمات غير التامة في آخر الفترة، ورصيد الخدمات غير التامة في أول الفترة ومخصص الخدمات غير التامة، نظرا لأننا نتبع القاعدة النقدية.

ثانيا: الحل - طبقا لقاعدة الربح المكتسب (الاستحقاق).

ح/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 1991/12/31

الأتعاب		خدمات غير تامة أول الفترة	8 000
رصيد خدمات منتهية 32 000		مرتبات وأجور	6 000
أتعاب مستحقة 13 000		نور وتدفئة	1 500
		رصيد + 500 المستحق	1 000
	45 000	هاتف وبرق	1 500
خدمات غير تامة آخر الفترة	12 000	قرطاسية	1 000
		مصروف إهلاك الأثاث	3 500
		مصروف إهلاك الأجهزة	500
		ديون معلومة	2 000
		إلى ح/ رأس المال (صافي الدخل)	33 000
	57 000		57 000

التعليق على الحل:

يلاحظ في حالة اتباع قاعدة الاستحقاق أن المنشأة لا تكون مخصص للخدمات غير التامة ومن ثم فإن رصيد رأس المال في أول الفترة سيضاف إليه رصيد مخصص الخدمات غير التامة الظاهر بميزان المراجعة.

رأس المال 91/1/1

$$63000 = 8000 + 55000 = \text{دينار}$$

قائمة المركز المالي

1991/12/31 في

خصم

أصول

رأس المال 91/1/1	63 000	أصول ثابتة		
يضاف إليه:		الأثاث	35 000	
فائض الإيرادات عن المصروفات	33 000	- مجمع الإهلاك	8 500	26 500
	96 000	الأجهزة والآلات	10 000	
- المسحوبات	2 500	- مجمع الإهلاك	3 500	6 500
		مجموع الأصول الثابتة		33 000
خصوم متداولة		أصول متداولة		
إجمالي العملاء (أمانات)	15 000	خدمات غير تامة 12/31	12 000	
نور وتدفئة مستحقة	500	إجمالي العملاء (أتعاب)	10 000	
		مصرف جارى	20 000	
	93 500	مصرف عملاء	15 000	
		صندوق م، نثرية	1 000	
	15 500	مدفوعات نيابة عن العملاء	5 000	
		اتعاب مستحقة	13 000	76 000
	109 000	مجموع الأصول المتداولة		109 000

ثالثاً: الحل – طبقاً للقاعدة المختلطة (النقدية والاستحقاق)

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1991/12/31

الأتعاب	32 000	خدمات غير تامة 1/1	8 000
خدمات غير تامة 12/31	12 000	مخصص خدمات غير تامة	4 000
		مخصص العملاء	10 000
		مرتبات وأجور	6 000
		نور وتدفئة	1 500
		رصيد + 500 مستحق	1 000
		هاتف وبرق	1 500
		قرطاسية	1 000
		م. اهلاك الاثاث	3 500
		م. اهلاك الاجهزة	500
		ديون معلومة	2 000
		إلى ح/ رأس المال	6 000
		فائض الإيرادات عن المصروفات	
	44 000		44 000

قائمة المركز المالي في 1991/12/31

خصوم

أصول

رأس المال 1/1	55 000		أصول ثابتة		
يضاف إليه:			الأثاث	35 000	
فائض الإيرادات عن المصروفات	6 000		- مجمع الإهلاك	8 500	26 500
	61 000		الأجهزة والآلات	10 000	
- المسحوبات	2 500		- مجمع الإهلاك	3 500	6 500
		58 500	مجموع الأصول الثابتة		33 000
خصوم متداولة			الأصول المتداولة		
إجمالي العملاء (أمانات)	15 000		خدمات غير تامة 12/31	12 000	
نور وتدفئة مستحقة	500		- مخصص خدمات غير تامة	12 000	
		15 500			-----
			إجمالي العملاء (أتعاب)	10 000	
			- مخصص العملاء	10 000	-----
			مصرف جارى		20 000
			مصرف عملاء		15 000
			صندوق م. نظرية		1 000
			مدفوعات نيابة عن العملاء		5 000
		74 000			74 000

مثال تطبيقي (3)

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر عيادة الطبيبين المتضامنين محمد وعمرو عن
السنة المالية المنتهية في 1990/12/31:

أسم الحساب	أرصدة دائنة المبالغ بالدينارات	أرصدة مدينة المبالغ بالدينارات
رأس المال	120 000	
مقسم بين الشريكين بالتساوي		
حسابات تحت الدفع	15 000	
مصرف سحب على المكشوف	15 000	
أثاث ومجمع إهلاكه	3 000	20 000
آلات وعدد جراحية ومجمع الإهلاك	7 500	150 000
مصرف جاري		66 500
مصرف عملاء		18 000
صندوق مصروفات نثرية		2 000
إجمالي عملاء (أمانات)	18 000	
إجمالي عملاء (أتعاب)		23 500
ضرائب مستحقة	8 000	
تأمين مقدم		15 000
أتعاب الفحص بالعيادة	80 000	
أتعاب عمليات جراحية	170 000	
أتعاب الفحص الخارجي	50 000	
إيجار العيادة		11 000
إنارة ومياه		2 000

مرتبات المساعدين	33 000
ديون معدومة	3 000
قرطاسية	1 500
مصرفات نثرية	1 000
عقاقير ومواد طبية	46 000
مدفوعات نيابة عن العملاء	15 000
مصرفات متنوعة	2 500
خدمات غير تامة 1/1	20 000
مسحوبات محمد	40 000
مسحوبات عمرو	30 000
مخصص الديون المشكوك فيها	13 500

500 000

500 000

وقد تبين من عملية الجرد السنوى فى 1990/12/31 البيانات التالية:

- 1- قدرت الخدمات غير التامة آخر الفترة بمبلغ 28000 دينار.
- 2 - يقدر إيجار العيادة السنوى بمبلغ 16000 دينار
- 3- مرتبات الأطباء المساعدين عن شهر ديسمبر لم تدفع بعد.
- 4 - قدرت قيمة العقاقير والمواد الطبية الباقية فى 12/31 بمبلغ 32000 دينار.
- 5- مصروف التأمين عن السنة الحالية بلغ 5000 دينار.
- 6 - أحد العملاء (أتعاب) مدينا بمبلغ 1500 دينار ولا أمل فى تحصيله كما يراد رفع مخصص الديون المشكوك فيها إلى 15000 دينار.

7- هناك أتعاب عملية جراحية محصلة مقدما مبلغها 20 000 دينار.

8- يستخدم الشريكان محمد وعمرو سيارتيهما الخاصة في أغراض العيادة وقد اتفقا على تحميل العيادة بثلاثي مصروفات الصيانة والوقود والإهلاك الخاص بالسيارتين، وقد بلغت مصروفات الصيانة والوقود التي دفعها محمد خلال السنة 4 000 دينار، والتي دفعها عمرو 6 000 دينار، كما أن سيارة محمد مشتراة منذ ثلاث سنوات بمبلغ 20 000 دينار وسيارة عمرو قد اشتراها له والده بمناسبة حصوله على الماجستير منذ سنتين بمبلغ 30 000 دينار (ويقدر معدل الإهلاك لهما 10 ٪ سنوياً).

9- يقدر معدل إهلاك الأثاث والعدد الجراحية 5٪، 10٪ سنوياً على الترتيب.

10- اتفق الشريكان على اتباع قاعدة الربح المكتسب في قياس نتيجة أعمال العيادة.

المطلوب:

أ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للعيادة عن السنة المنتهية في 1990/12/31.

ب - تصوير قائمة المركز المالي للعيادة في 1990/12/31.

ج - إعادة حل المطلوب (أ ، ب) بافتراض اتباع القاعدة المختلطة.

أولاً : إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.

من ح/ خدمات غير تامة آخر الفترة	28 000	1 - 28 000
إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	28 000	
إثبات قيمة الخدمات غير التامة في 12/31		
من ح/ مصروف إيجار العيادة		2 - 5 000
إلى ح/ مصروف إيجار مستحق	5 000	
إثبات قيمة مصروف إيجار مستحق عن الفترة		
(11000 - 16000)		
من ح/ مصروف مرتبات المساعدين		3 - 3 000
إلى ح/ مصروف مرتبات مستحقة	3 000	
إثبات مرتبات شهر ديسمبر التي لم تدفع		
من ح/ عقاير ومواد طبية مستهلكة		4 - 14 000
إلى ح/ عقاير ومواد طبية	14 000	
تخفيض قيمة العقاقير بالجزء المستهلك منها		
من ح/ مصروف التأمين		5 - 5 000
إلى ح/ مصروف التأمين المقدم	5 000	
إثبات قيمة مصروف التأمين الخاص بالفترة		
من ح/ اتعاب عمليات جراحية		6 - 20 000
إلى ح/ اتعاب عملية جراحية محصلة مقدما	20 000	
إثبات اتعاب عملية جراحية محصلة مقدما		
من ح/ الديون المعنومة		7 - 1 500
إلى ح/ اجمالي العملاء (أتعاب)	1 500	
إثبات قيمة الديون المعنومة في 12/31		

8 - 1 500

من ح/ الإيرادات والمصروفات

إلى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها 1 500

رفع قيمة المخصص بمبلغ 1 500 دينار

9 - تحسب مصروفات الانتقال المحملة على ح/ أ. م العيادة كما يلي:

بالنسبة للشريك محمد

$$\begin{array}{r}
 4\,000 \\
 2\,000 \\
 \hline
 6\,000
 \end{array}
 \quad
 \begin{array}{l}
 \text{مصروفات الصيانة والوقود للسيارة} \\
 \frac{10}{100} \times 20\,000 \\
 \text{إهلاك السيارة السنوي}
 \end{array}$$

∴ نصيب العيادة منها = $6\,000 \times \frac{2}{3} = 4\,000$ دينار

بالنسبة للشريك عمرو

$$\begin{array}{r}
 6\,000 \\
 3\,000 \\
 \hline
 9\,000
 \end{array}
 \quad
 \begin{array}{l}
 \text{مصروفات الصيانة والوقود} \\
 = \frac{10}{100} \times 30\,000 \\
 \text{إهلاك السيارة السنوي}
 \end{array}$$

∴ نصيب العيادة منها = $9\,000 \times \frac{2}{3} = 6\,000$ دينار

وعلى ذلك يكون نصيب العيادة من مصروفات الصيانة والإهلاك للسيارتين

$$= 4\,000 + 6\,000 = 10\,000 \text{ دينار}$$

ويكون قيد التسوية كما يلي:

من ح/ الإيرادات والمصروفات

10 000

إلى ح/ مصروفات السيارتين 10 000

تحميل ح/ أ. م بقيمة ما يخص العيادة من

مصروفات السيارتين

من ح/ مصروفات السيارات	10 000
إلى مذكورين	
ح/ شخصي محمد	4 000
ح/ شخصي عمرو	6 000
ترحيل قيمة مصروفات السيارات للحسابات الشخصية	
من مذكورين	
ح/ شخصي الشريك محمد	40 000
ح/ شخصي الشريك عمرو	30 000
إلى مذكورين	
ح/ مسحوبات محمد	40 000
ح/ مسحوبات عمرو	30 000
إقفال حسابات المسحوبات في الحسابات الشخصية للشريكين	

ثانياً:

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1990/12/31

أتعاب الفحص بالعيادة	80 000	خدمات غير تامة 1/1	20 000
أتعاب عمليات جراحية	150 000	الإيجار	16 000
أتعاب الفحص الخارجى	50 000	مرتبات المساعدين	36 000
خدمات غير تامة 12/31	28 000	عقاقير ومواد طبية مستهلكة	14 000
		مصرفو التأمين	5 000
		الديون المعدومة	4 500
		مخصص الديون المشكوك فيها	1 500
		مصروفات السيارات	10 000
		مصروف اهلاك الاثاث	1 000
		مصروف اهلاك العدد الجراحية	15 000
		انارة ومياه	2 000
		قرطاسية	1 500
		م، نثرية	1 000
		مصروفات متنوعة	2 500
		الى ح/ شخصى الشريكين	178 000
		محمد 89000	
		عمرو 89000	
	308 000		308 000

الحسابات الشخصية

بيان	عمرو	محمد	بيان	عمرو	محمد
من ح/ الإيرادات والمصروفات	89 000	89 000	إلى ح/ المسحوبات	30 000	40 000
فائض الإيرادات عن المصروفات					
من ح/ مصروفات السيارة	6 000	4 000	رصيد 12/31	65 000	53 000
	95 000	93 000		95 000	93 000

ثالثاً:

أصول قائمة المركز المالي للعيادة في 1990/12/31 خصوم

أصول ثابتة	أصول متداولة	رأس المال
أثاث 20 000	أرصدة دائنة أخرى	محمّد 60 000
- مجمع الإهلاك 4 000	مصرف إيجار مستحق 5 000	عمرو 60 000
آلات وعدد جراحية 150 000	مصرف مرتبات مستحقة 3 000	
- مجمع الإهلاك 22 500	أتعاب محصلة مقدّما 20 000	
		120 000
		الحسابات الشخصية
		محمّد 53 000
		عمرو 65 000
		118 000
		خصوم متداولة
		حسابات تحت الدفع 15 000
		مصرف سحب على المكشوف 15 000
		عملاء (أمانات) 18 000
		ضرائب مستحقة 8 000
		56 000
		أرصدة مدينة أخرى
		مدفوعات نيابة عن العملاء 15 000
		تأمين مقدّم 10 000
		25 000
		322 000

الحل - طبقا للقاعدة المختلطة (الربح النقدي والربح المكتسب)

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1990/12/31

أتعاب الفحص بالعيادة	80 000	خدمات غير تامة 1/1	20 000
أتعاب عمليات جراحية	170 000	إلى ح/ مخصص خدمات غير تامة 12/31	28 000
أتعاب الفحص الخارجي	50 000	الإيجار	16 000
خدمات غير تامة 12/31	28 000	مرتبات المساعدين	36 000
		عقاقير ومواد طبية	14 000
		مصرف التامين	5 000
		ديون معدومة	4 500
		مخصص الديون المشكوك فيها	8 500
		مصرفات السيارات	10 000
		مصرف اهلاك الاثاث	1 000
		مصرف اهلاك آلات والعدد	15 000
		انارة ومياه	2 000
		قرطاسية	1 500
		م. نثرية	1 000
		مصرفات متنوعة	2 500
		الى ح/ الحسابات الشخصية	163 000
		محمد 81500	
		عمرو 81500	
	328 000		328 000

ح/ شخصى الشريكين

بيان	محمد	عمرو	بيان	محمد	عمرو
من ح/ الإيرادات والمصروفات	81 500	81 500	إلى ح/ المسحوبات	40 000	30 000
من ح/ م، السيارة	4 000	6 000	رصيد 12/31	45 500	57 500
	85 500	87 500		85 500	87 500

التعليق على الحل

- 1 - يلاحظ أنه فى حالة اتباع القاعدة المختلطة فى إعداد حساب الإيرادات والمصروفات أننا نطبق القاعدة النقدية (الربح النقدى) على الإيرادات لذلك تم الاعتراف بالأتعاب المحصلة مقدما ضمن الإيرادات. كما نطبق قاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) على المصروفات.
- 2 - يتم تكوين مخصص للخدمات غير التامة آخر الفترة بكامل القيمة بالاضافة إلى مخصص للعملاء (الديون المشكوك فيها) بكامل القيمة أيضا نظراً لأن رصيد الخدمات غير التامة ورصيد العملاء يمثلان قيمة أتعاب لم تحصل بعد، بالاضافة إلى أننا نعترف بالاتعاب المحصلة فقط كما سبق القول فى حالة اتباع القاعدة المختلطة.

ثالثاً:

قائمة المركز المالي في 1990/12/31

رأس المال			أصول ثابتة		
محمد	60 000		أثاث	20 000	
عمرو	60 000		- مجمع الأملاك	4 000	
					16 000
الحسابات الشخصية		120 000	آلات وعدد جراحية	150 000	
محمد	45 500		- مجمع الأملاك	22 500	
عمرو	57 500				127 500
		103 000	مجموع الأصول الثابتة		143 500
خصوم متداولة			أصول متداولة		
حسابات تحت الدفع	15 000		خدمات غير تامة	28 000	
مصرف سحب على المكشوف	15 000		- مخصص خدمات غير تامة	28 000	
عملاء (أمانات)	18 000		عملاء (أتعاب)	22 000	
ضرائب مستحقة	8 000		مخصص عملاء	22 000	
		56 000	مصرف جارى		66 500
أرصدة دائنة أخرى			مصرف عملاء		18 000
مصرف ايجار مستحق	5 000		عقاقير ومواد طبية		32 000
مصرف مرتبات مستحقة	3 000		صندوق م. نثرية		2 000
		8 000			118 500
			أرصدة مدينة أخرى		
			مدفوعات نيابة عن العملاء	15 000	
			تأمين مقدم	10 000	25 000
		287 000			287 000

مثال تطبيقي (4)

الأرصدة التالية مستخرجة من دفتر الأستاذ العام لأحد المكاتب الهندسية المعمارية في 1988/12/31 (الأرقام بالدينارات).

أثاث 50000 سيارات	60 000	آلات وأدوات هندسية	80 000
أتعاب	218 000	خدمات غير تامة 1/1	50 000
مجمع اهلاك آلات وأدوات هندسية	24 000	مرتبات الموظفين	55 000
مجمع إهلاك السيارة	19 000	مجمع إهلاك الاثاث	9 000
مصرف جارى	50 000	مخصص خدمات غير تامة	50 000
عملاء (أمانات)	30 000	مصرف عملاء	30 000
عملاء (أتعاب)	13 000	مصروفات ادارية	10 000
مصروفات السيارة	5 000	إيجار	39 000
هاتف وبرق	3 000	مسحوبات	30 000
الخزينة	9 000	مصروفات قرطاسية	6 000
رأس المال	؟ ؟	مدفوعات نيابة عن العملاء	10 000

وبعد فحص مستندات وسجلات المكتب تبين مايلي في 1988/12/31:

- 1 - قدرت قيمة الخدمات غير التامة في 12/31 بمبلغ 60 000 دينار
- 2 - يحسب اهلاك الات وأدوات هندسية والاثاث والسيارة بمعدل 20% ، 10% ، 20% سنويا على التوالى على أساس طريقة القسط الثابت
- 3 - هناك مرتبات شهر ديسمبر لم تدفع بعد قيمتها 5 000 دينار، كما ان الايجار الشهرى للمكتب 3 000 دينار
- 4 - هناك قرطاسية باقية في 12/31 بلغت 2 500 دينار
- 5 - هناك اتعاب عن عمليات منتهية لم ترسل بشأنها فواتير قيمتها 30 000 دينار

6- هناك مبلغ 2 000 دينار مدفوعات نيابة عن العملاء لا أمل في تحصيله

7- يراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل 10٪ من العملاء (أتعاب)

8- يتم تكوين مخصص الديون (العملاء) المشكوك فيها ومخصص الخدمات غير التامة في آخر الفترة بمعدل 100٪ في حالة تطبيق القاعدة المختلطة:

المطلوب:

إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 88/12/31 ، وقائمة المركز المالي كما تظهر في ذلك التاريخ، وذلك بافتراض اتباع:

1- القاعدة النقدية 2- قاعدة الاستحقاق 3- القاعدة المختلطة.

هــسـابـيـهـسـابـيـه

متاح للتحميل ضمن مجموعة كبيرة من المطبوعات من صفحة

مكتبتي الخاصة

على موقع ارشيف الانترنت

الرابط

https://archive.org/details/@hassan_ibrahem

أولاً: الحل – طبقاً للقاعدة النقدية

ح / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 88/12/31

من ح/ الاعتبار	218 000	الى ح/ مصروف اهلاك الات	16 000
		الى ح/ مصروف اهلاك الاثاث	6 000
		الى ح/ مصروفات اهلاك السيارة	10 000
		الى ح/ م. قرطاسية	3 500
		الى ح/ مدفوعات عن العملاء معنومة	2 000
		الى ح/ مرتبات الموظفين	55 000
		الى ح/ مصروفات ادارية	10 000
		الى ح/ إيجار	39 000
		الى ح/ مصروفات السيارة	5 000
		الى ح/ هاتف وبرق	3 000
		الى ح/ رأس المال	68 500
		فائض الايرادات عن المصروفات	
	218 000		218 000

ملاحظات على الحل

1 - لاستخراج رصيد رأس المال يتم طرح مجموع الارصدة الدائنة من مجموع الارصدة المدينة كما يلي:

رأس المال = مجموع الارصدة المدينة - مجموع الارصدة الدائنة

$$= 437\,000 - 300\,000$$

$$= 137\,000 \text{ دينار}$$

2 - تجاهلنا قيمة أرصدة الخدمات غير التامة أول الفترة، ومخصص الخدمات غير التامة، وإجمالي العملاء (أتعاب) نظراً لأننا نطبق القاعدة النقدية.

قائمة المركز المالي

خصوم

في 88/12/31

أصول

رأس المال	137 000		أصول ثابتة		
+ فائض الدخل	68 500		الات هندسية	80 000	
			- مجمع الإهلاك	40 000	
	205 500				40 000
- المسحوبات	30 000		الاثاث	60 000	
		175 500	- مجمع الإهلاك	15 000	
					45 000
خصوم متداولة			السيارة	50 000	
عملاء أمانات		30 000	- مجمع الإهلاك	29 000	21 000
					106 000
			أصول متداولة		
			مصرف جارى	50 000	
			مصرف عملاء	30 000	
			الخزينة	9 000	
			مدفوعات نيابة عن العملاء	8 000	
			قرطاسية	2 500	99 500
		205 500			205 500

ثانياً: الحل - طبقاً لقاعدة الاستحقاق

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1988/12/31

إلى ح/ م. إهلاك آلات	16 000		
إلى ح/ م. إهلاك الأثاث	6 000		
إلى ح/ م. إهلاك السيارة	10 000		
إلى ح/ م. قرطاسية	3 500		
إلى ح/ مدفوعات عن العملاء معنومة	2 000		
إلى ح/ خدمات غير التامة 1/1	50 000		
إلى ح/ مرتبات	60 000		
5000 + 55000			
إلى ح/ إيجار المكتب	36 000		
إلى ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	1 300		
إلى ح/ مصروفات إدارية	10 000		
إلى ح/ مصروفات السيارة	5 000		
إلى ح/ هاتف وبرق	3 000		
إلى ح/ رأس المال	105 200		
فائض الإيرادات عن المصروفات			
		308 000	308 000
من ح/ الأتعاب	218 000		
من ح/ أتعاب مستحقة	30 000		
من ح/ خدمات غير تامة 12/31	60 000		
		308 000	

قائمة المركز المالي

أصول

خصوم

في 1988/12/31

رأس المال	200 000		أصول ثابتة		
+ فائض الإيرادات عن	105 200		آلات وأثاث	80 000	
المصروفات			- مجمع الإهلاك	40 000	
					40 000
	305 200		الأثاث	60 000	
- المسحوبات	30 000		- مجمع الإهلاك	15 000	
		275 200			45 000
			السيارة	50 000	
خصوم متداولة			- مجمع الإهلاك	29 000	
عملاء (أمانات)	30 000				21 000
مرتبات مستحقة	5 000		أصول متداولة		
			خدمات غير تامة 12/31		60 000
		35 000	عملاء (أتعاب)	13 000	
			- مخصص د. م. فيها	1 300	
					11 700
			مصرف جاري		50 000
			مصرف عملاء		30 000
			الخزينة		9 000
			قرطاسية باقية		2 500
			مدفوعات نيابة عن العملاء		8 000
			أرصدة مدينة أخرى		
			إيجار مقدم	3 000	
			أتعاب مستحقة	30 000	33 000
		310 200			310 200

رأس المال = مج الأرصدة المدينة - مج الأرصدة الدائنة

= 500 000 - 300 000 = 200 000 دينار

يلاحظ أننا لا نكون مخصص للخدمات غير التامة في حالة اتباع قاعدة الاستحقاق

ثالثاً: الحل - طبقاً للقاعدة المختلطة

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1988/12/31

		إلى ح/ الخدمات غير التامة 1/1	50 000
من ح/ الأتعاب	218 000	إلى ح/ م. إهلاك الآلات	16 000
من ح/ الخدمات غير التامة 12/31	60 000	إلى ح/ م. إهلاك الأثاث	6 000
من ح/ مخصص خدمات غير تامة 1/1	50 000	إلى ح/ م. إهلاك السيارة	10 000
		إلى ح/ مرتبات	60 000
		إلى ح/ الإيجار	36 000
		إلى ح/ م. قرطاسية	3 500
		إلى ح/ مدفوعات عن العملاء معنومة	2 000
		إلى ح/ مخصص الخدمات غير التامة 12/31	60 000
		إلى ح/ مخصص العملاء (أتعاب)	13 000
		إلى ح/ مصروفات إدارية	10 000
		إلى ح/ مصروفات السيارة	5 000
		إلى ح/ هاتف وبرق	3 000
		إلى ح/ رأس المال	53 500
		فائض الإيرادات عن المصروفات	
	328 000		328 000

قائمة المركز المالي

خصوم

في 1988/12/31

أصول

رأس المال	150 000		أصول ثابتة		
+ فائض الإيرادات عن	53 500		آلات وأدوات	80 000	
المصروفات			- مجمع الإهلاك	40 000	40 000
	203 500		الأثاث	60 000	
- المسحوبات	30 000		- مجمع الإهلاك	15 000	45 000
		173 500	السيارة	50 000	
خصوم متداولة			- مجمع الإهلاك	29 000	21 000
عملاء (أمانات)	30 000		أصول متداولة		
مرتبات مستحقة	5 000		خدمات غير تامة	60 000	
		35 000	- مخصص خدمات غير تامة	60 000	
			عملاء	13 000	
			- مخصص العملاء	13 000	
			مصرف جارى		50 000
			مصرف عملاء		30 000
			الخزينة		9 000
			مدفوعات نيابة عن العملاء		8 000
			قرطاسية باقية		2 500
			أرصدة مدينة أخرى		
			إيجار مقدم		3 000
		208 500			208 500

رأس المال = مج الأرصدة المدينة - مج الأرصدة الدائنة

$$= 500\ 000 - 350\ 000 = 150\ 000 \text{ دينار}$$

خلاصة الجزء الثاني

في هذا الجزء تعرض القارئ لدراسة النظام المحاسبي في منشآت المهن الحرة، حيث عرضنا مفهوم النشاط المهني ومميزاته وكذلك المقومات الرئيسة لمزاولة المهن الحرة، ثم انتقلنا للفصل الأول الذي تناول شرحاً مختصراً للطرق المحاسبية (الإيطالية والفرنسية والإنجليزية و الأمريكية) التي يمكن استخدامها في منشآت المهن الحرة بالإضافة إلى إيضاح المجموعة الدفترية والتي شملت دفتر النقدية التحليلي ودفتر صندوق المصروفات النثرية ويومية الأتعاب ودفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب) ودفتر أستاذ مساعد عملاء (أمانات) بالإضافة إلى دفتر اليومية المركزية ودفتر الأستاذ العام.

هذا وقد تضمن الفصل الثاني شرحاً وافياً لعمليات منشآت المهن الحرة والتي تنفرد بها دون غيرها من المنشآت، حيث أوضحنا المقصود بالمبالغ المودعة طرف المنشآت المهنية كأمانة للصرف منها نيابة عن العملاء، وكذلك المعالجة المحاسبية لها، والمدفوعات بواسطة المنشآت المهنية نيابة عن العملاء، كما عرضنا كيفية إثبات الأتعاب والتوجيه المحاسبي لها، بالإضافة إلى تحديد مفهوم الخدمات غير التامة في منشآت المهن الحرة وكيفية معالجتها محاسبياً، واختتمنا هذا الفصل بإلقاء الضوء على نوعية المصروفات في منشآت المهن الحرة.

كما تناولنا في الفصل الثالث كيفية قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي في المنشآت المهنية، حيث أبرزنا القواعد التي يمكن اتباعها في هذا الصدد، والتي تمثلت في القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق والقاعدة المختلطة. وإتماماً للفائدة، عرضنا أربعة أمثلة تطبيقية بهدف التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية في ظل كل قاعدة فضلاً عن أوجه الشبه والاختلاف فيما بينها عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات وكذا قائمة المركز المالي.

أسئلة للمناقشة

- 1- ما المقصود بمنشآت المهن الحرة ؟
- 2- اشرح المقومات الرئيسة الواجب توافرها لمزاولة المهن الحرة ؟
- 3- وضح مميزات نشاط المهن الحرة ومدى انعكاسها على النظام المحاسبى ؟
- 4- يختلف تصميم النظام المحاسبى من منشأة مهنية لأخرى، وضح لماذا ؟
- 5- وضح المجموعة الدفترية فى ظل كل طريقة من الطرق المحاسبية ؟
- 6- ما هو الهدف من فتح حساب مستقل لاجمالى العملاء بدفتر الاستاذ العام ؟
- 7- ما المقصود بالمبالغ المودعة من العملاء كأمانة طرف المنشآت المهنية ؟ ولماذا يفضل تخصيص حساب مصرف مستقل لهذه المبالغ ؟
- 8- وضح المعالجة المحاسبية للمدفوعات التى تقوم المنشأة المهنية بدفعها نيابة عن عملائها ؟
- 9- ما هو المقصود بالخدمات غير التامة فى مجال المهن الحرة ؟ وما هى طرق معالجتها محاسبيا ؟
- 10- هل تختلف المعالجة المحاسبية لبنود المصروفات فى المنشآت المهنية عما هو معروف فى المنشآت التجارية ؟
- 11- لماذا تعتبر المحاسبة نظاما للقياس والتوصيل ؟
- 12- ما المقصود بالقاعدة النقدية ؟
- 13- فرق بين قاعدة الاستحقاق والقاعدة المختلطة عند قياس نتائج أعمال المنشأة المهنية ؟
- 14- لماذا لا تختلف معالجة مصروف الإهلاك فى ظل اتباع القواعد المختلفة ؟
- 15- هل يتساوى رصيد حساب الإيرادات والمصروفات فى حالة اتباع القاعدة النقدية أو الاستحقاق أو المختلطة ؟ ولماذا ؟
- 14- وضح أوجه الاختلاف الرئيسة فى عناصر قائمة المركز المالى فى حالة اتباع أى قاعدة من القواعد المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال ؟

تقارين وحالات تطبيقية

1 - في أول سبتمبر 1991 ظهرت الأرصدة التالية بدفتر الأستاذ العام لمنشأة صالح سليمان لأعمال المحاسبة والمراجعة:

عملاء (منها 30 000 أتعاب، 10 000 مدفوعات)	40 000
مصرف جارى	10 000
مصرف عملاء	5 000
عملاء (أمانات)	5 000

وخلال شهر سبتمبر 1991 تمت العمليات التالية:

1 - سدد مدفوعات نيابة عن أحد العملاء (أمانات) مبلغ 1 000 دينار بصك على مصرف (عملاء).

2 - متحصلات من عملاء 3 000 بصكوك منها 25 000 دينار قيمة أتعاب منتهية، 5 000 مدفوعات نيابة عن العملاء.

3 - حصل مبلغ 5 000 دينار مقدم أتعاب من بعض العملاء

4 - بلغت قيمة الفواتير المرسلة للعملاء نظير خدمات منتهية 15 000 دينار أتعاب، 5 000 دينار مدفوعات،

5 - استلم صكاً من أحد العملاء بمبلغ 2 000 دينار كإمانة على ذمة الصرف على مراجعة وفحص حساباته.

6 - سدد إيجار المكتب وقدره 1 000 دينار، ومرتبات الموظفين بالمكتب وقيمتها 2 000 دينار وذلك بصكوك.

المطلوب :

اولاً: تصوير دفتر النقدية التحليلي (الطريقة المركزية) كما يظهر فى 1991/9/30

ثانياً: اجراء قيود اليومية المركزية.

ثالثاً: تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام.

حـ / إجمالى العملاء (اتعاب) ، حـ / إجمالى العملاء (أمانات)،

حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء، حـ / مصرف (جارى)، حـ / مصرف (عملاء).

2- بدأ خالد عمر المحامى أعماله المهنية بافتتاح مكتب لمزاولة مهنة المحاماه بغريان فى أول أبريل 1992 م.

4-1 - أودع مبلغ 50 000 دينار فى حساب جارى للمكتب بمصرف الجماهيرية

4-2 - أودع مبلغ 20 000 دينار فى خزانة المكتب

4-3 - دفع إيجار المكتب وقدره 1 000 دينار نقداً

4-6 - حصل المبالغ التالية بصكوك من العملاء تحت حساب أداء خدمات لهم:

شركة الجبل 18 000 دينار

شركة زليتن 15 000 دينار

عادل خليفة 10 000 دينار

4-7 - اشترى أدوات قرطاسية للمكتب بمبلغ 1 000 دينار بصك.

4-8 - سحب مبلغ 2 000 دينار بصك لايداعها صندوق المصروفات الثرية.

4-9 - سدد بالنيابة عن شركة الجبل مبلغ 9 000 دينار قيمة رسوم قضائية.

4-10 - دفع رسوم تسجيل خاصة بعادل خليفة وقدرها 3 000 دينار

4-11 - استلم صك بمبلغ 10000 دينار من عميله حسين صالح سدادا للفاتورة المرسلة إليه بتاريخ 1992/4/5 بقيمة الاتعاب.

4-20 - ورد اليه صك بمبلغ 2 000 دينار من نقابة المحامين نظير قيامه بالدفاع عن بعض المتهمين.

4-25 - سدد مبلغ 15 000 دينار بالنيابة عن شركة زليتن نظير رسوم اجراءات الطعن في نزاع مع مصلحة الضرائب.

4-26 - اشترى جهاز حاسب الكتروني للمكتب من شركة العروبة للأجهزة الالية بمبلغ 8 000 دينار وسدد ثمنه بصك.

4-27 - استلم صك من شركة زليتن بمبلغ 15 000 دينار نظير اتمام العملية الخاصة بها.

4-30 - سدد مرتبات العاملين بالمكتب وقدرها 5 000 دينار من الخزينة، كما سحب مبلغ 5 000 دينار بصك لمصروفاته الشخصية.

المطلوب:

- 1 - تسجيل العمليات السابقة بدفتر النقدية التحليلي طبقا للطريقة المركزية.
 - 2 - تصوير حسابات العملاء بدفتر استاذ مساعد العملاء (أمانات).
 - 3 - تصوير ح / اجمالي العملاء (أمانات) كما يظهر بدفتر الأستاذ العام.
 - 3 - فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ العام لإحدى المكاتب الهندسية عن السنة المالية المنتهية في 1990/12/31 م (الأرقام بالدينارات) .
- | | | | | | |
|---------|---------------------|---------|-------------------|--------|----------------------------|
| 80 000 | العملاء (أتعاب) | 15 000 | ديون معدومة | 50 000 | مخصص العملاء |
| 6 000 | مخصص خدمات غير تامة | 295 000 | الأتعاب | 50 000 | الأثاث والأجهزة. |
| 126 000 | مرتبات الموظفين | 40 000 | مصرف ايجار المكتب | 5 000 | مجمع إهلاك الأثاث والأجهزة |

وعند الجرد اتضحت البيانات التالية :

1- ان الإيجار الشهري يبلغ 4 000 دينار، وهناك مرتبات مدفوعة مقدماً للموظفين قيمتها 26 000 دينار.

2- اتضح عند جرد رصيد حساب العملاء (أتعاب) أن هناك دين قيمته 10 000 دينار ليس من الممكن تحصيله.

3- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في آخر العام بمبلغ 8 000 دينار.

4- تقدر نسبة إهلاك الأثاث والأجهزة 10٪ سنوياً.

المطلوب :

1- إعداد الحسابات الختامية للمكتب عن السنة المنتهية في 1990/12/31م وفقاً للقاعدة المختلطة.

2- بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالي للمكتب كما تظهر في 1990/12/31م.

ارشادات الحل : الفائض النقدي 97 000 دينار.

4- ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لإحدى منشآت المحاسبة والمراجعة في 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات).

35 000 أتعاب إعداد اقرارات ضريبية 50 000 أتعاب عمليات فحص ومراجعة
15 000 مصرف (جاري) 10 000 مصرف (عملاء) 32 000 عملاء (أتعاب) 1 000 صندوق
المصرفات النثرية 10 000 عملاء (أمانات) 15 000 مخصص العملاء 5 000 مخصص
خدمات غير تامة 800 مصرف إيجار مقدم 3 000 مصرف الإيجار 8 000 مرتبات
المساعدين.

فاذا علمت البيانات التالية في 1991/12/31:

1- الإيجار الشهري يبلغ 400 دينار

2- اتضح انه لم يقيد ايصال سداد مصروفات مسددة نيابة عن العملاء قيمته 1 500 دينار

3- تبين ان هناك أتعاب مستحقة عن خدمات منتهية قيمتها 5 000 دينار.

4- ليس من الممكن تحصيل أرصدة بعض العملاء (أتعاب) قيمتها 2 000 دينار.

5- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في آخر العام بمبلغ 10 000 دينار

المطلوب :

1- اجراء قيود التسوية اللازمة

2- تصوير الحسابات الختامية للمنشأة باتباع القاعدة المختلطة عن السنة المنتهية في

1991/12/31 م

3- بيان أثر البيانات السابقة على الميزانية في 1991/12/31م

مفتاح الحل : الفائض النقدي 55200 دينار

5- اليك بعض الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ العام لأحد الأطباء في 1990/12/31

(الأرقام بالدينارات)

خدمات غير تامة 1/1	50 000
إجمالي العملاء (أتعاب)	60 000
ديون معنومة	5 000
إجمالي العملاء (أمانات)	10 000
مصرف (عملاء)	10 000
عدد وآلات جراحية	50 000
مخصص خدمات غير تامة	50 000

فإذا علمت ما يلي :

- 1- أن الإيجار السنوى يبلغ 20 000 دينار
 - 2- أن رصيد الأتعاب من واقع يومية الأتعاب يبلغ 100 000 دينار
 - 3- قدرت الخدمات غير التامة آخر الفترة بمبلغ 80 000 دينار
 - 4- أن العدد والآلات الجراحية مشتراه في 1990/7/1 وتقدر نسبة إهلاكها 10 %
 - 5- أن مرتبات الأطباء المساعدين المسددة 15 000 دينار والمستحقة 3 000 دينار
- المطلوب :

أ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 1990/12/31 باتباع القاعدة المختلطة

ب - بيان أثر البيانات السابقة على قائمة المركز المالى في 1990/12/31

6- استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر المكتب الهندسى للمهندس نادر خليفة عن السنة المنتهية في 1990/12/31 م :

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
أثاث ومجمع الإهلاك	50 000	10 000
أنوات هندسية ومجمع الإهلاك	140 000	66 600
الإيجار	26 000	
مصروفات إدارية	30 000	
مصرف (جارى)	60 000	
مصرف (عملاء)	20 000	
أتعاب		125 000
عملاء (أمانات)		20 000
صندوق م. نثرية	3 000	
مصروفات نثرية	1 000	

مدفوعات نيابة عن العملاء	14 000	
نقدية بالخزينة	5 000	
عملاء (أتعاب)	35 000	
خدمات غير تامة 1/1	15 000	
مخصص الديون المشكوك فيها	5 400	
قرطاسية		10 000
مرتبات العاملين		11 000
أوراق تحت الدفع	43 000	
رأس المال	150 000	
	420 000	420 000

وقد تبين من فحص سجلات ومستندات المكتب في 1990/12/31:

- 1- قدرت قيمة الخدمات غير المنتهية في 12/31 بمبلغ 25 000 دينار
- 2- يحسب إهلاك الأثاث بمعدل 10 ٪ سنوياً، والأدوات الهندسية بمعدل 5 ٪ سنوياً على أساس طريقة القسط الثابت
- 3- الإيجار الشهري للمكتب 2 000 دينار، ومرتبات العاملين السنوية 12 000 دينار
- 4- يراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 20 ٪
- 5- تتبع قاعدة الاستحقاق في قياس نتيجة الأعمال.

المطلوب :

أ - إعداد الحساب الختامي لتحديد نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية في 90/12/31

ب - تصوير قائمة المركز المالي للمكتب في ذلك التاريخ

7- حصلت على ميزان المراجعة التالي بتاريخ 1988/12/31 لمنشأة عبد الحليم رمضان لأعمال المحاماة (الأرقام بالدينارات)

اسم الحساب	منه	له
إيجار المكتب	10 000	
مصروفات عمومية	15 000	
الأتعاب		185 000
مرتبات	20 000	
خدمات غير تامة 1/1	28 000	
الأثاث ومجمع الإهلاك	30 000	3 000
مدفوعات نيابة عن العملاء	17 000	
مصرف (جاري)	40 000	
مصرف (عملاء)	5 000	
عملاء (أمانات)		5 000
صندوق م. نثرية	8 000	
مخصص خدمات غير تامة		28 000
عملاء (أتعاب)	22 000	
مخصص العملاء		22 000
حسابات تحت الدفع		7 000
رأس المال		؟ ؟

وقد تبين من عملية الجرد في 12/31 ما يلي :

- 1- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في 12/31 بمبلغ 35 000 دينار.
- 2- أحد العملاء (أتعاب) مديناً بمبلغ 7 000 دينار أشهر إفلاسه.
- 3- ضمن المصروفات العمومية ما قيمته 3 000 دينار قرطاسية لم تستخدم.
- 4- يحسب إهلاك للأثاث بمعدل 10 ٪ سنوياً (على أساس القسط المتناقص).
- 5- الإيجار الشهري 1 000 دينار - كما أن رواتب شهرى نوفمبر وديسمبر لم تدفع بعد.
- 6- هناك إيرادات أتعاب محصلة مقدماً من أحد العملاء لم تقيد قيمتها 15 000 دينار.
- 7- - تتبع المنشأة القاعدة المختلطة في قياس نتيجة الأعمال.

المطلوب :

أ - تحديد نتيجة أعمال المنشأة عن السنة المنتهية في 1988/12/31

ب - تصوير المركز المالي كما يظهر في 1988/12/31

8- فيما يلي ميزان المراجعة لمكتب عمرو وشريكه نادر للمحاسبة والمراجعة عن السنة المنتهية في 1991/12/31

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
50 000		خدمات غير تامة 1/1
	10 000	مخصص الديون المشكوك فيها
120 000		مصرف (جاري)
	200 000	الأتعاب
15 000		مصرف (عملاء)
	15 000	عملاء (أمانات)
5 000		أجور ومرتبات
2 000		مصروفات نثرية
3 000		صندوق م. نثرية

المحاسبة في المنشآت الخدمية

الأثاث، مجمع الإهلاك	10 000	24 000
أجهزة وآلات، ومجمع الإهلاك	5 000	30 000
أجمالي العملاء (أتعاب)		22 000
نور ومياه وهاتف		4 000
قرطاسية		5 000
مدفوعات نيابة عن العملاء		10 000
مسحوبات عمرو		30 000
مسحوبات نادر		20 000
رأس المال (بالتساوي)	100 000	
	<u>340 000</u>	<u>340 000</u>

وعند الجرد تم الحصول على المعلومات التالية :

- 1- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في 91/12/31 بمبلغ 80 000 دينار.
- 2- هناك أتعاب محصلة مقدماً قيمتها 10 000 دينار.
- 3- هناك مرتبات مستحقة قيمتها 3 000 دينار، وقرطاسية باقية لم تستخدم بمبلغ 2 000 دينار، ويراد تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 20 %.
- 4- يحسب إهلاك الأثاث، والأجهزة بمعدل 10 %، 15% سنوياً على الترتيب .
- 5- تتبع المنشأة قاعدة الاستحقاق.

المطلوب :

أ - قياس نتيجة أعمال المكتب عن السنة المنتهية في 1991/12/31

ب - تصوير قائمة المركز المالي في 1991/12/31

9- الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر المهندس عمرو مصطفى عن السنة المنتهية في 1990/12/31 (الأرقام بالدينارات) :

100 000 أثاث 300 000 أدوات هندسية 250 000 أتعاب 125 000 مرف (جاري)
مصرف (عملاء) 32 000 إيجار 60 000 مرتبات المساعدين 30 000 مجمع إهلاك الأثاث
50 000 مجمع إهلاك أدوات هندسية 25 000 نقدية بالخزينة 25 000 صندوق المصروفات النثرية
75 000 إجمالي العملاء (أمانات) 80 000 إجمالي العملاء (أتعاب) 22 000 مدفوعات نيابة عن
العملاء 65 000 مصروفات قرطاسية 13 000 مصروفات فوائد 60 000 صرف سحب على
المكشوف 6 000 مصروفات نثرية 8 000 ديون معدومة 60 000 مسحوبات 50 000 مخصص
العملاء (أتعاب) 35 000 خدمات غير تامة أول الفترة 35 000 مخصص خدمات غير تامة.

وقد تبين من فحص المستندات والسجلات في 12/31 ما يلي :

- 1- قدرت قيمة الخدمات غير التامة في 12/31 بمبلغ 60 000 دينار
- 2- الإيرادات المستحقة التي تحققت ولم يخطر بها العملاء حتى الآن بلغت 20 000 دينار
- 3- يراد تكوين مخصص ديون مشكوك فيها للمدفوعات نيابة عن العملاء بمبلغ 2 000 دينار
- 4- يحسب إهلاك الأثاث والأدوات الهندسية بمعدل 10٪، 20٪ سنوياً على التوالي
- 5- هناك إيرادات محصلة مقدماً من العملاء غير مقيدة بمبلغ 25 000 دينار
- 6- هناك قرطاسية باقية في 1990/12/31 بلغت 1500 دينار
- 7- هناك ضرائب مستحقة قيمتها 20 000 دينار عن الفترة
- 8- أعدم دين على أحد العملاء (أتعاب) قيمته 10 000 دينار ولا أمل في تحصيله
- 9- تتبع طريقة القاعدة المختلطة في قياس نتيجة الأعمال

المطلوب :

أ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 1990/12/31

ب - تصوير قائمة المركز المالي كما تظهر في ذلك التاريخ

10- اليك العمليات التي تمت في مكتب عادل خليفة المحامي خلال شهر يناير 1991:

1-1 بدأ نشاطه في مزاوله مهنة المحاماة برأس مال قدره 50 000 أودعها في حساب جارى بمصرف الوحدة

1-3 اشترى قرطاسية بمبلغ 1 000 دينار، ومعدات مكتبية بمبلغ 5 000 دينار وذلك من شركة العروبة على الحساب.

1-5 أصدر صكاً رقم (1) سداداً لإيجار المكتب عن شهر يناير بمبلغ 500 دينار

1-7 أصدر صكاً رقم (2) سداداً لمدفوعات نيابة عن المنشأة الوطنية للتجارة وذلك بمبلغ 2500 دينار

1-8 أتم اجراءات الطعن في قضية خاصة بعميله عادل فؤاد، وأصدر له فاتورة بالأتعاب المتفق عليها وقيمتها 8 000 دينار

1-10 استلم صكاً من المنشأة الوطنية للتجارة نظير الأتعاب المستحقة عليها بمبلغ 5 000 دينار والمدفوعات نيابة عنها في 1/7

1/15 ورد صكاً بمبلغ 3 000 دينار من منشأة التقدم مقابل رفع دعوى قضائية لها.

1/20 اتفق مع خالد سالم على قيامه باجراءات تسجيل عقار له مقابل أتعاب قيمتها 5 000 دينار

1/25 أصدر صكاً رقم (3) لتسديد مرتبات العاملين بالمكتب عن شهر يناير بمبلغ 1 000 دينار وقد صرف الصك وسددت المرتبات

1/29 استلم صكاً من خالد سالم مقابل قيامه بالعملية المتفق عليها في 1/20

المطلوب :

أ - تسجيل العمليات السابقة طبقاً للطريقة المركزية

ب - تصوير الحسابات التالية بدفتر الأستاذ العام :

ح/ مصرف (جارى) ح/ اجمالى العملاء (أتعاب)

ح/ الأتعاب

المراجع

- أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي بشادى، فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981
- خيرت ضيف، دراسات فى المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1982
- دلال صادق بطرس، محاسبة المنشآت المتخصصة، دار الثقافة العربية، القاهرة 1988
- عبد المنعم محمود عبد المنعم، دراسات فى المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1970
- محمد كامل الحارونى، المحاسبة الراقية، الجزء الأول، المجلد الثانى، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973
- يوسف عوض العادلى، محمد أحمد العظمة، المحاسبة المالية، المجلد الأول، منشورات دار السلاسل، الكويت، 1986

الجزء الثالث

المحاسبة فى الهيئات غير التجارية

مقدمة

الفصل الأول : النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية

الفصل الثالث: قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى الهيئات غير التجارية

مقدمة

يقصد بالهيئات غير التجارية تلك المؤسسات التي تعمل أصلاً لأغراض رياضية أو اجتماعية أو ثقافية أو علمية وليس غرضها القيام بأى عمل لتحقيق الأرباح مثل الجمعيات الخيرية والنادى. وتعتبر المنشآت غير التجارية بمثابة هيئات خاصة لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أعضائها. كما يحكم تكوين هذه الهيئات قوانين ولوائح داخلية علاوة على أنها تخضع لإشراف ورقابة السلطات الشعبية المختصة بالدولة.

وتجدر الإشارة إلى أن المنشآت التجارية لها ملاك ربما يكون فرداً أو مجموعة أفراد فى شكل شركة تهدف إلى تحقيق أرباح ويحصل هؤلاء الملاك على هذه الأرباح كما يتحملون أية خسائر محققة. أما المنشآت غير التجارية - جمعية خيرية، مؤسسة، نقابة، نادى - فليس لها ملاك من هذا النوع فهي لا تسعى إلى تحقيق أرباح بل تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية وخيرية مختلفة.

سميزات نشاط الهيئات غير التجارية

تتميز الهيئات غير التجارية بسميزات معينة نوضحها فيما يلى :

1 - غرض الهيئات غير التجارية :

تهدف هذه الهيئات إلى خدمة الأعضاء والنهوض بهم رياضياً وثقافياً واجتماعياً وعلمياً. وبالتالي فهي لا تسعى فى الأصل إلى تحقيق أرباح من مزاولة نشاطها وان كان هذا لا يمنع من تحقيق فائض من بعض نواحي النشاط الذى تزاولة. ويترتب على ذلك أن الهيئات غير التجارية لا تعد حسابات تشغيل أو متاجرة وأرباح وخسائر فى نهاية فترتها المحاسبية بقصد قياس نتائج أعمالها والمركز المالى مثلما هو الحال فى المنشآت التجارية والصناعية والخدمية،

وإنما تقوم بإعداد حساب إيرادات ومصروفات يبين ما أسفر عنه نشاطها من زيادة فى الإيرادات عن المصروفات أو العكس.

2- ملكية الهيئات غير التجارية :

إن ملكية هذه الهيئات ملكية عامة بمعنى أنها ليست مملوكة للأفراد المكونين لها أو الأعضاء المشتركين فيها. وذلك على عكس المنشآت التجارية والصناعية والمهن الحرة التى تكون مملوكة لأصحابها الذين يمارسون نشاطهم لحسابهم بغرض تحقيق أرباح أو دخل يحصلون عليه.

3 - طبيعة النشاط :

تختلف طبيعة نشاط الهيئات غير التجارية عن غيرها من المنشآت التجارية والصناعية الأخرى، فهى تمثل هيئة تضم أفراداً يرغب بعضهم فى التعرف على البعض الآخر أو المشاركة فى الأنشطة الرياضية والاجتماعية والثقافية والعلمية وذلك فى مكان معين هو مقر الهيئة. ومن أمثلة الميادين الرئيسة التى تمارس فيها هذه الهيئات نشاطها: رعاية الطفولة والأمومة والأسرة والأيتام والشيخوخة وتنمية المجتمعات المحلية فضلاً عن الخدمات الخيرية والثقافية والدينية والعلمية والرياضية وغيرها.

4 - الفائض المجمع يحل محل رأس المال

نظراً لأن الهيئات غير التجارية غير مملوكة لفرد أو مجموعة معينة من الأفراد، فإنه لن يكون لها رأس مال أو للأعضاء حصص فى رأس المال، ويترتب على ذلك ظهور حساب يسمى الفائض المجمع ⁽¹⁾ ACCUMULATED FUND يمثل صافى قيمة الأصول بمعنى زيادة الأصول عن الخصوم، ويتجمع فيه سنوياً زيادة الإيرادات عن المصروفات أو يخصم منه عجز الإيرادات عن المصروفات كما سوف نوضحه فى حينه.

5- الإعفاءات

منح المشرع فى معظم الدول الهيئات الاجتماعية ⁽²⁾ مزايا عديدة مثل الإعفاء من رسوم

(1) يطلق عليه البعض حساب الفائض أو حساب احتياطي رأس المال أو حساب الفائض العام

(2) نستعمل اصطلاح الهيئات الاجتماعية والهيئات غير التجارية للإشارة إلى نفس المعنى

التسجيل المختلفة ورسوم الدمغة والرسوم الجمركية على ما تقوم باستيراده من معدات وأدوات لازمة لممارسة نشاطها بالإضافة إلى خصومات في تكاليف نقل هذه المعدات والأدوات.

6- مصادر الموارد

تعتمد الهيئات غير التجارية على مصادر متعددة للحصول على الموارد المالية من أهمها : رسوم العضوية أو القيد، والاشتراكات الدورية التي يدفعها الأعضاء سنوياً، والتبرعات، والإعانات .. الخ.

ونود أن نشير أيضاً إلى أن انسحاب أى عضو من أى هيئة من الهيئات الإجتماعية سائلة الذكر لأى سبب من الأسباب لا يترتب عليه استرداد هذا العضو لما سبق أن دفعه من اشتراكات أو تبرعات لهذه الهيئة.

النظام الأساسى للهيئات غير التجارية

يحكم تكوين وتنظيم نشاط الهيئات غير التجارية (الجمعيات - النوادي - الاتحادات - الروابط - النقابات) القوانين واللوائح الداخلية الصادرة من الجهات المختصة من أجل ضمان ممارسة هذه الهيئات لنشاطها واستغلال مواردها فى الأغراض التي أنشئت أصلاً من أجلها. وعلى ذلك يتقدم مؤسسو الهيئة الإجتماعية إلى السلطات الإدارية المختصة بالنظام الأساسى للحصول على ترخيص بإنشائها، ويتضمن النظام الأساسى مجموعة من القواعد التي تحكم ممارسة الهيئة الإجتماعية لنشاطها ومن أهمها ما يلى :⁽¹⁾

1 - اسم الهيئة الاجتماعية (جمعية - نادى - نقابة) ومقرها وأسماء الأعضاء المؤسسين والمدة المحددة.

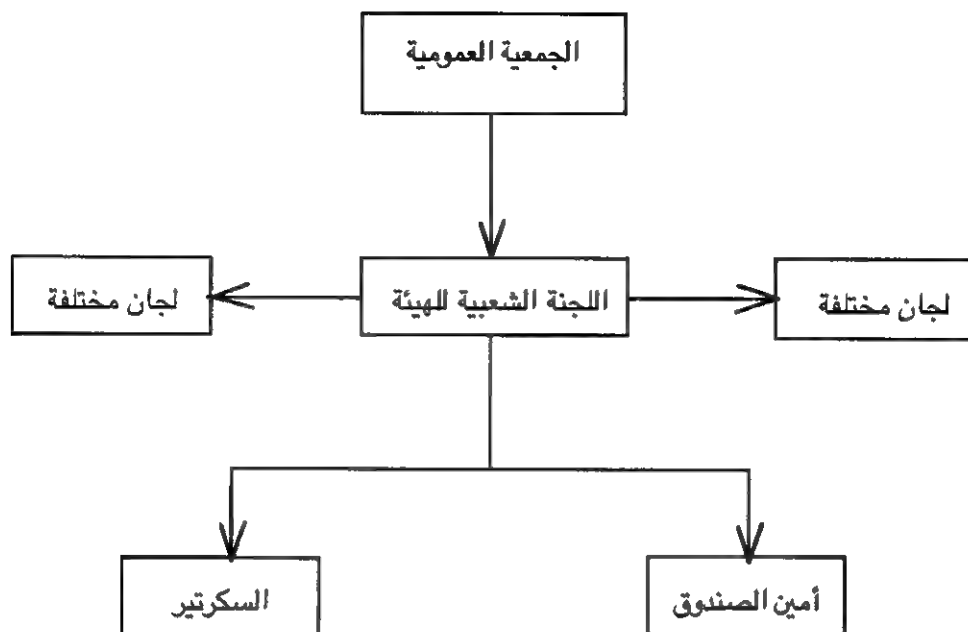
2 - موارد الهيئة وأوجه استغلالها

3 - أغراض الهيئة

(1) انظر :

- قانون رقم (116) لسنة 1973 م بشأن إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

- 4- الجمعية العمومية وتشكيلها ونظام اجتماعها واختصاصاتها
 - 5- مجلس الهيئة وتشكيله ودعوته للانعقاد واختيار الرئيس والوكيل وأمين الصندوق بالإضافة إلى ستة أعضاء آخرين
 - 6- نظام العضوية وشروطها وحقوق وواجبات الأعضاء
 - 7- اللائحة الداخلية التى يقترحها المجلس
 - 8- نظام المراقبة المالية واعتماد الميزانية السنوية والحساب الختامى وتعيين مراقب الحسابات، وبالإضافة لما سبق قد يتضمن النظام الأساسى فى حالة الجمعيات والنوادرى قواعد تعديل نظام الجمعية واندماجها، وقواعد التصفية والجهة التى تؤول إليها أموالها.
- ومما تقدم يمكن أن نعطى فكرة مبسطة عن الهيكل التنظيمى للهيئة غير التجارية بصفة عامة، فى أنها مجموعة من الأفراد أو الأعضاء اتفقوا على غرض معين وتتكون منهم الجمعية العمومية للهيئة. ولابد لأى هيئة من مسئولين عن إدارتها، وبذلك يجتمع الأعضاء فى شكل الجمعية العمومية كل فترة زمنية محددة لتصعيد عدد من الأعضاء ينوبون عنهم فى إدارة الهيئة وفقاً لنظامها الأساسى والسياسة العامة التى يراها الأعضاء، وهؤلاء المندوبون المصعدون يمثلون اللجنة الشعبية للهيئة (مجلس الإدارة) وبالإضافة الى هذا تصعد اللجنة الشعبية من بين أعضائها أميناً للصندوق، وسكرتيراً للهيئة، كما يشكل أعضاء اللجنة الشعبية للهيئة لجان مختلفة للإشراف على النواحي المتعددة التى تمارسها الهيئة. ويمكن إيضاح ما تقدم فى الشكل المبسط التالى :



وفي ضوء هذا العرض الموجز لماهية الهيئات غير التجارية ⁽¹⁾ وطبيعة نشاطها وخصائصها ونظامها الأساسي بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي، فإن المعالجة المحاسبية لهذه الهيئات ذات الطبيعة الخاصة، نتناولها بالتحليل والإيضاح في الفصول الثلاث الآتية :

الفصل الأول : النظام المحاسبي في الهيئات غير التجارية

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات في الهيئات غير التجارية

الفصل الثالث : قياس نتيجة الأعمال والمركز المالي في الهيئات غير التجارية

(1) سنستعمل اصطلاح الجمعية الإجتماعية أو العلمية أو النقابة أو النادي أو الرابطة أثناء التحليل والدراسة في

فصول هذا الجزء كتمثيل لهذه الهيئات

الفصل الأول

النظام المحاسبي في الهيئات غير التجارية

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغي أن تكون قادراً على :

- 1 - معرفة أهمية النظام المحاسبي في الهيئات غير التجارية
- 2 - فهم المقصود بالدفاتر والسجلات الإحصائية (البيانية) وأنواعها والغرض منها
- 3 - تحديد أنواع ووظيفة الدفاتر المحاسبية المستعملة

مقدمة

لقد ترتب على الملكية العامة للهيئات غير التجارية الممثلة في الجمعيات والنوادي والنقابات خضوعها لإشراف ورقابة السلطات الشعبية المختصة بالدولة، وتمتد هذه الرقابة إلى النواحي المالية والمحاسبية لهذه الهيئات. ويستلزم هذا بلاشك من المسؤولين عن هذه الهيئات أو القائمين بإدارتها نظاماً محاسبياً سليماً من أجل الإطمئنان إلى دقة وصحة البيانات المثبتة بالدفاتر فضلاً عن المحافظة على أموال وموجودات تلك الهيئات من أى غش أو اختلاس أو سوء استخدام .. الخ.

والنظام المحاسبى - كما سبقت الإشارة في المحاسبة عن نشاط الفنادق ونشاط المهن الحرة - يتكون بصفة أساسية من مجموعة متكاملة من المستندات والدورات المستندية والسجلات والدفاتر والتقارير ودليل للحسابات بالإضافة إلى طريقة محاسبية مناسبة تربط هذه المكونات ربطاً محكماً وتحقق الرقابة الداخلية على أصول الهيئة. ونوضح بإيجاز في هذا الفصل المجموعة الدفترية في الهيئات غير التجارية.

المجموعة الدفترية :

يتوقف حجم المجموعة الدفترية على عوامل عديدة من بينها : طبيعة النشاط الذى تمارسه الهيئة وحجم الهيئة وامكانياتها ودرجة التحليل والتفصيل المطلوبة في البيانات المسجلة بالدفاتر والسجلات.

ويمكن تصنيف المجموعة الدفترية في الجمعيات والنوادي والنقابات الى نوعين رئيسيين :
دفاتر وسجلات إحصائية وبيانية، ودفاتر محاسبية.

أولاً - الدفاتر والسجلات الإحصائية (البيانية)

وهى عبارة عن السجلات التى يثبت فيها البيانات الخاصة بالأعضاء ونواحى النشاط المختلفة التى تقوم بها الجمعية أو النادى أو النقابة. وتساعد هذه السجلات على تنظيم البيانات وإعداد الإحصائيات اللازمة لحسن ادارة هذه الهيئات. وتتمثل هذه السجلات فيما يلى :

1- سجل الأعضاء

يقتضى أى قانون منظم لهذه الهيئات ضرورة الاحتفاظ بسجل للأعضاء المشتركين فى تلك الهيئة. ويتضمن سجل الأعضاء جميع البيانات المتعلقة بكل عضو مثل : اسم العضو، المهنة، الجنسية، الحالة الإجتماعية، العنوان، تاريخ الإنضمام، الرسوم التى سددها، قيمة الاشتراك السنوى، تاريخ سداد الاشتراك، رقم الإيصال، وغير ذلك من البيانات.

وقد يكون سجل الأعضاء فى شكل دفتر مجلد تخصص فيه صفحة لكل عضو تتضمن كافة البيانات سائلة الذكر، أو فى شكل بطاقات سائبة حيث يخصص لكل عضو بطاقة تدون فيها كل البيانات المتعلقة بهذا العضو على أن ترتب هذه البطاقات ترتيباً أبجدياً حسب أسماء الأعضاء أو ترتيباً مسلسلاً تبعاً لأسبقية انضمامهم إلى الجمعية أو النادى أو النقابة. ويفضل إتباع ذلك عندما يكثر عدد الأعضاء المشتركين. ويوضح الشكل (1-1) نموذجاً لصفحة من سجل الأعضاء أو بطاقة العضوية.

بطاقة العضوية				
نادى	.....	رسم العضوية	.....	.....
إسم العضو	.....	تاريخ الاشتراك	.....	.....
الجنسية	.....	العنوان	.....	.....
المهنة	.....	الاشتراك السنوي	.....	.....
رقم العضوية	.....		
بيان	1989	1990	1991	ملاحظات
	الاشتراك المدفوع	الاشتراك المدفوع	الاشتراك المدفوع	

الشكل (1-3) بطاقة العضوية (صفحة العضو بسجل الأعضاء)

2- سجل محاضر جلسات الجمعية العمومية

ويتضمن هذا السجل جميع البيانات الخاصة بمحاضر جلسات الجمعية العمومية للجمعية/ النادي/ النقابة، وكذلك القرارات الصادرة عنها.

3- سجل محاضر جلسات اللجنة الشعبية للهيئة

ويدون في هذا السجل القرارات الصادرة عن اجتماعات اللجنة الشعبية للهيئة (الجمعية/ النادي/ النقابة) وكذلك القرارات الصادرة من أمين اللجنة الشعبية للهيئة بتفويض من اللجنة الشعبية ويكون للأعضاء حق الاطلاع على هذين السجلين.

4- ملف صور المراسلات الصادرة

يتم الاحتفاظ في هذا الملف بصورة أو نسخة من المراسلات الصادرة من الهيئة لإمكان الرجوع إليها عند الحاجة.

5- ملف المراسلات الواردة

يتم الاحتفاظ في هذا الملف وبصورة منتظمة ومسلسلة تاريخياً بكافة المراسلات الواردة للهيئة.

6- سجل رسوم العضوية والاشتراكات الدورية

يخصص هذا السجل لإثبات جميع البيانات التي تساعد الهيئة على تحديد الإيرادات المحصلة من رسوم العضوية والاشتراكات السنوية، بالإضافة إلى التعرف على قيمة الاشتراكات المحصلة مقدماً وتلك التي مازالت لم تحصل بعد (مستحقة).

ثانياً : الدفاتر المحاسبية

ينبغي تصميم النظام المحاسبى الملازم للهيئة غير التجارية حسب طبيعة وحجم النشاط الذى تمارسه، كما يلاحظ أن المبادئ المحاسبية الواجبة التطبيق هى نفسها فى جميع الهيئات غير التجارية على اختلاف أنواعها جمعية أو نادى أو نقابة ... الخ.

وتقوم هذه الهيئات بإمسك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التى تحتوى على البيانات المتعلقة بعناصر الإيرادات والمصروفات والمقبوضات والمدفوعات والأصول والخصوم، ويتوقف عدد هذه الدفاتر كما أشرنا سلفاً على طبيعة النشاط وحجم العمليات التى تقوم به الهيئة والطريقة المحاسبية المتبعة. وتتمثل أهم الدفاتر المحاسبية فيما يلى :

1- دفتر النقدية / التحليلي

تستخدم اليوميات المساعدة عادة عندما تتكرر أنواع معينة من العمليات، ويلاحظ على

سبيل المثال تكرر عملية تحصيل رسوم العضوية والاشتراكات في النوادي والجمعيات لذلك يتم استخدام دفتر النقدية التحليلي حيث يخصص لقيد جميع العمليات النقدية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات. ويشمل هذا الدفتر مجموعة من الخانات التحليلية اللازمة لبيان أوجه المقبوضات والمدفوعات المختلفة.

ومن الممكن أن يكون هذا الدفتر يومية وأستاذ بالنسبة لحسابي المصرف والخزينة، حيث يرصد هذين الحسابين في نهاية كل فترة معينة (شهر غالباً) للتعرف على النقدية الموجودة بالمصرف والخزينة. وفي بعض الأحيان يكتفى بإمساك هذا الدفتر بالإضافة إلى إعداد ملخص للمقبوضات والمدفوعات في نهاية كل فترة زمنية معينة، يستخدم عند قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي للهيئة بالإضافة إلى البيانات الجردية، كما سوف نعرض بالتفصيل في الفصل الثالث.

ويرجع السبب في إمساك هذا الدفتر فقط في كثير من الجمعيات والنوادي إلى صغر حجمها وامكانياتها المحدودة بالإضافة إلى أنه غالباً ما يقوم بالقيد في هذا الدفتر شخص لا تسمح له مؤهلاته بالقيد في مجموعة متكاملة من الدفاتر المحاسبية.

ومع ذلك ففي الهيئات غير التجارية الكبيرة قد يقسم هذا الدفتر إلى دفترين مستقلين، الأول لقيد المقبوضات، والثاني لقيد المدفوعات على أن يشتمل كل منهما على الخانات التحليلية اللازمة.

ويوضح الشكل (2-3) نموذجاً لدفتر نقدية تحليلي في أحد النوادي الرياضية.

2- دفتر صندوق المصروفات النثرية

يخصص دفتر صندوق المصروفات النثرية - كما سبق الإشارة عند الكلام عن النظام المحاسبي في منشآت المهن الحرة - لإثبات جميع المصروفات النثرية البسيطة التي يتطلبها طبيعة نشاط كل هيئة، ويتم الاحتفاظ بهذا الدفتر على أساس نظام السلفة المستديمة⁽¹⁾ ولا يختلف تصميم هذا الدفتر من حيث الشكل والمحتوى والخانات عن النموذج الموضح بالشكل (2-3) سالف البيان في منشآت المهن الحرة.

(1) راجع صفحة 289 وما بعدها في الجزء الثاني من هذا المؤلف.

3- دفتر اليومية العامة (المركزية)

يخصص هذا الدفتر لتسجيل القيود الإجمالية في نهاية كل فترة زمنية معينة من واقع اليومية المساعدة (دفتر النقدية التحليلي، دفتر صندوق المصروفات النثرية) وكذلك العمليات الأخرى التي لم يسبق تسجيلها بالدفترين السابقين مثل قيود تصحيح الأخطاء وقيود العمليات الآجلة وقيود التسويات الجردية وقيود إقفال وفتح الدفاتر .

4- دفتر أستاذ مساعد الأعضاء

يخصص في هذا الدفتر حساب شخصي لكل عضو من الأعضاء المشتركين بالجمعية أو النادي، يقيد فيه الاشتراكات المسددة والاشتراكات المستحقة عليه وكذلك الاشتراكات التي يكون قد سدها مقدماً.

5- دفتر أستاذ المخازن

يستخدم دفتر أستاذ المخازن في حالة الجمعيات أو النوادي التي تتطلب طبيعة نشاطها الاحتفاظ بمواد خام في حالة قيام الجمعية مثلاً بنشاط انتاجي محدود كتفصيل ملابس للأعضاء، أو بأدوات ومهمات رياضية في حالة النوادي.

6- دفتر الأستاذ العام

يتم ترحيل القيود الإجمالية من دفتر اليومية المركزية الى دفتر الأستاذ العام، ومن ثم يشمل هذا الدفتر جميع الحسابات الإجمالية الخاصة بالجمعية أو النادي أو النقابة، ومن واقع أرصدة هذا الدفتر يمكن إعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الحساب الختامي والميزانية في نهاية الفترة المحاسبية.

ونخلص مما تقدم إلى أن الهيئة غير التجارية قد تتبع الطريقة الفرنسية أو الإنجليزية في إمساك دفاترها، وفي بعض الأحيان يمكن أن تتبع الطريقة الأمريكية التي تعتمد على الاحتفاظ بدفتر واحد يستخدم كيومية وأستاذ في آن واحد، نظراً لبساطتها. غير أنها كما سبق الذكر تلائم الهيئات الصغيرة⁽¹⁾.

(1) راجع صفحة 289 وما بعدها في الجزء الثاني الخاص بالمحاسبة في منشآت المهن الحرة.

الفصل الثانى

المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية

الأهداف التعليمية:

- بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على :
- 1 - تحديد عناصر الإيرادات والمصروفات فى الهيئات غير التجارية.
 - 2 - اجراء المعالجة المحاسبية لرسوم العضوية.
 - 3 - إيضاح أنواع الاشتراكات فى الهيئات غير التجارية، ومعالجتها المحاسبية.
 - 4 - اجراء المعالجة المحاسبية للاشتراكات المدومة.
 - 5 - فهم طبيعة وأنواع التبرعات ومعالجتها محاسبياً فى دفاتر الهيئة.
 - 6 - فهم إيرادات النشاط الداخلى فى هذه الهيئات والمعالجة المحاسبية لها.
 - 7 - اجراء المعالجة المحاسبية لبنود الإيرادات الناتجة من استثمار فائض الأموال.
 - 8 - التعرف على معالجة السلف التى يحصل عليها الأعضاء.
 - 9 - عرض بنود المصروفات فى الهيئات غير التجارية ومعالجتها محاسبياً.

مقدمة

تحصل الهيئات غير التجارية مثل الجمعيات والنوادي والنقابات على إيراداتها من مصادر متعددة، فكما هو معروف تتأى الإيرادات في المنشآت التجارية عن طريق شراء السلع ثم بيعها، ولكن في الهيئات غير التجارية فإنها تتحقق في شكل رسوم العضوية والاشتراكات السنوية، والرسوم المختلفة التي قد تحصلها الهيئة مقابل الاشتراك في نشاط أو أكثر من أوجه النشاط التي تمارسها الهيئة. ويضاف لما سبق إيرادات أخرى قد تحصل عليها الهيئة في صورة تبرعات وهبات وإعانات، علاوة على إيرادات النشاط الداخلي للهيئة وإيرادات استثمار فائض الأموال. وسوف نوضح في هذا الفصل المعالجة المحاسبية للمشكلات المرتبطة بهذه الإيرادات بالإضافة إلى إعطاء لمحة موجزة عن طبيعة المصروفات وأوجه الصرف في تلك الهيئات .

أولاً : رسوم العضوية

تقضى القوانين واللوائح الداخلية التي تنظم نشاط الجمعيات والنوادي والنقابات بإلزام كل عضو يرغب في الانضمام إلى هذه الهيئات بضرورة سداد رسم عضوية⁽¹⁾ Membership Fee عند اشتراكه.

وتخصص صفحة بسجل الأعضاء أو بطاقة عضوية لكل عضو بمجرد أن يتم قبوله، ويثبت فيها جميع البيانات المتعلقة بالعضو والسابق ايضاحها في الفصل الأول.

ورسم العضوية عبارة عن مبلغ يدفعه العضو عند اشتراكه بهذه الهيئات لأول مرة، أى أنه يدفع مرة واحدة. وعند قيام العضو بدفع رسوم العضوية المحددة يتم اثباتها بدفتر النقدية

(1) يطلق عليه بعض الكتاب رسم القيد أو رسم التسجيل أو رسم الإلتحاق . انظر على سبيل المثال

- خيرت ضيف، محمد شوقي بشادى، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت،

1983 ص 295

التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة المصرف أو الخزينة، كما تثبت نفس القيمة تحت خانة رسوم العضوية فى نفس الجانب من هذا الدفتر. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة (غالباً شهر) تجمع خانة رسوم العضوية بدفتر النقدية التحليلى ويجرى قيد إجمالى باليومية المركزية.

ولإيضاح ذلك نفترض المثال التالى :

بلغت جملة رسوم العضوية المحصلة بأحد النوادى الرياضية مبلغ 30 000 دينار، وأن رسم العضوية 50 دينار وذلك خلال شهر سبتمبر.

من هذا المثال يمكن استنتاج عدد الأعضاء الذين انضموا فعلاً للنادى خلال هذا الشهر كما يلى :

$$\begin{aligned} & \text{عدد الأعضاء} = \frac{\text{جملة رسوم العضوية المحصلة}}{\text{رسم العضوية للفرد}} \\ & = \frac{30\,000}{50} = 600 \text{ عضو} \end{aligned}$$

ويكون القيد بدفتر اليومية المركزية كالتالى :

30 000 من حـ / المصرف / الخزينة

30 000 الى حـ / رسوم العضوية

إثبات إجمالى رسوم العضوية المحصلة خلال شهر سبتمبر

ويتم ترحيل هذا القيد الى دفتر الأستاذ العام حيث يفتح حساب لرسوم العضوية يرحل اليه كل ما يتعلق برسوم العضوية من واقع القيود الإجمالية التى تجرى بدفتر اليومية المركزية.

وفى نهاية الفترة المحاسبية التى تحدد عنها نتيجة نشاط الهيئة يقفل حساب رسوم

العضوية في حساب الإيرادات والمصروفات (الحساب الختامي الذي تعدّه الهيئة) بالقيّد الآتي:

30 000 من حـ / رسوم العضوية

30 000 إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

إقفال رسوم العضوية في الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات

ثانياً : الاشتراكات الدورية

تعتبر الاشتراكات التي يقوم الأعضاء بسدادها بصفة دورية من أهم مصادر الإيرادات في الهيئات غير التجارية - وهي تقابل إيرادات المبيعات في المنشآت التجارية والصناعية، وقد تسدد هذه الاشتراكات سنوياً أو نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرياً.

وعند تحصيل هذه الاشتراكات يدون بصفحة العضو بسجل الأعضاء أو ببطاقة العضوية الخاصة بالعضو ما يفيد سداد العضو للإشتراك المستحق عليه، حيث تتضمن كما سبقت الإشارة قيمة الإشتراك وتاريخ استحقاقه والاشتراكات المحصلة والمستحقة والمحصلة مقدماً من العضو.

كما تثبت هذه الاشتراكات عند تحصيلها بدفتر النقدية التحليلي في جانب المقبوضات تحت خانة المصرف أو الخزينة حسب طريقة التحصيل، وتثبت القيمة أيضاً تحت خانة اشتراكات في نفس الجانب.

وفي نهاية كل فترة زمنية محددة تجمع خانة الاشتراكات بدفتر النقدية التحليلي ويجري قيد إجمالي بدفتر اليومية المركزية كالآتي :

× × من حـ / المصرف / الخزينة

× × إلى حـ / الاشتراكات

اثبات الاشتراكات المحصلة خلال شهر

وبالطبع يرحل هذا القيد إلى دفتر الأستاذ العام حيث يفتح حساب الاشتراكات ويجعل دائناً بقيمة المبالغ المحصلة خلال الشهر. ثم في نهاية الفترة المالية أو المحاسبية المتخذة أساساً لقياس نتيجة أعمال الهيئة يتم إقفال حساب الاشتراكات في حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتي :

× × من د / الاشتراكات

× × إلى د / الإيرادات والمصروفات

إقفال رصيد الاشتراكات الذي يخص الفترة بحساب الإيرادات والمصروفات

ونود أن نلفت النظر أننا نطبق قاعدة الاستحقاق - سلفة البيان في المحاسبة عن منشآت المهن الحرة - عند قياس نتيجة أعمال الهيئة غير التجارية (الجمعية - النادي - النقابة) أي عند قيامنا بإعداد الحساب الختامي والميزانية. وعلى ذلك فمن الضروري قبل إقفال رصيد حساب الاشتراكات في حساب الإيرادات والمصروفات تحديد قيمة الاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً من الأعضاء، ويتم ذلك بمقارنة المبالغ المحصلة والمسجلة بدفتر النقدية التحليلي مع المبالغ المثبتة بالكشف المعد من واقع سجل الأعضاء والذي يتضمن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن السنة المالية. وهناك ثلاث حالات :

أ - إن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة مساوية للمبالغ المحصلة وهنا لا توجد أية تسويات بخصوص وجود اشتراكات مستحقة أو مقدمة.

ب - ان الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة أكبر من الاشتراكات المحصلة فعلاً خلال الفترة وهنا يوجد اشتراكات مستحقة على الأعضاء لم تحصل خلال الفترة، ومن ثم يجب اضافتها وتحميلها على الحساب الختامي وظهورها كاشتراكات مستحقة بالميزانية ضمن عناصر الارصدة المدينة بجانب الأصول.

ج - إن الاشتراكات الواجب تحصيلها عن الفترة أقل من الاشتراكات المحصلة فعلاً خلال الفترة، وهنا يوجد اشتراكات محصلة مقدماً وتخص فترات مالية مقبلة، ومن ثم يجب استبعادها من رصيد الاشتراكات المحصل واظهارها كاشتراكات مقدمة ضمن عناصر الارصدة الدائنة الأخرى بجانب الخصوم بالميزانية.

ولإيضاح هذه المعالجة دعنا نفترض المثال التالي :

مثال تطبيقي

إذا فرض في أحد النوادي الرياضية أن كان الاشتراك السنوي 100 دينار يسدد على قسطين وأن حركة الاشتراكات والمتحصلات خلال عام 1991 كانت كما يلي:

أ - اشترك 400 عضو من أول العام وقد سدد 380 عضواً القسطين بينما تخلف 20 عضواً عن سداد القسط الثاني.

ب - اشترك 600 عضو من أول النصف الثاني من العام وسددوا جميعاً قيمة الاشتراكات المستحقة عليهم، وتبين أن 50 عضواً منهم قد سددوا اشتراك عام كامل ينتهي في 1992/6/30 .

فاذا علمت أن رصيد الاشتراكات المستحقة في 91/1/1 مبلغ 3 500 دينار، والاشتراكات المقدمة في 91/1/1 مبلغ 8 500 دينار، فالمطلوب :

1- إعداد كشف تحليل الاشتراكات عن العام المنتهي في 1991/12/31

2- إثبات القيود الإجمالية بدفتر اليومية المركزية

3- تصوير حسابات الاشتراكات

4- بيان الأثر على الحساب الختامي والميزانية في 1991/12/31

الحل

1- كشف تحليل الاشتراكات عن العام المنتهي في 1991/12/31 م

جملة الاشتراكات الواجب تحصيلها	جملة المحصل فعلاً	جملة المستحق في 12/31	جملة المحصل مقدماً في 12/31
1 - من 400 عضو × 100 دينار = 40 000 د	39 000	1 000	—
2 - من 600 عضو × 50 دينار = 30 000 د	32 500	—	2 500
70 000	71 500	1 000	2 500

وهناك طريقتان لتسوية هذه الاشتراكات :

الطريقة الأولى :

معالجة التسويات المتعلقة بالاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً بحساب الاشتراكات. وفي حالة اتباع هذه الطريقة تحسب الاشتراكات التي تخص الفترة المالية وترجل القيمة الى ح/ الإيرادات والمصروفات وتظهر الاشتراكات المستحقة أو المحصلة مقدماً كأرصدة مدينة أو دائنة بحساب الاشتراكات، ولتوضيح ذلك نطبق على المثال السابق حيث تكون القيود الإجمالية باليومية المركزية كالآتي :

71 500 من ح / المصرف

71 500 الى ح / الاشتراكات

إثبات إجمالي الاشتراكات المحصلة خلال العام

75 000 من ح / الاشتراكات

75 000 الى ح / الإيرادات والمصروفات

ترحيل قيمة الاشتراكات الخاصة بالعام إلى حساب الإيرادات والمصروفات

ويظهر حساب الاشتراكات حسب هذه الطريقة كالآتي :

ح / الاشتراكات

من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 91/1/1	8 500	الى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 91/1/1	3 500
من ح/ المصرف	71 500	الى ح/ الإيرادات والمصروفات 91/12/31	75 000
(اشتراكات محصلة خلال عام 91)		الى الرصيد (اشتراكات مقدمة) 91/12/31	2 500
من الرصيد (اشتراكات مستحقة) 91/12/31	1 000		
	81 000		81 000
من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 92/1/1	2 500	الرصيد (اشتراكات مستحقة) 92/1/1	1 000

ويكون الأثر على الحساب الختامي والميزانية كما يلي :

حـ / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1991/12/31

له

منه

من حـ / الاشتراكات	75 000		
--------------------	--------	--	--

الميزانية

في 1991/12/31

خصوم

أصول

أرصدة دائنة أخرى اشتراكات مقدمة	2 500	أرصدة مدينة أخرى اشتراكات مستحقة	1 000
------------------------------------	-------	-------------------------------------	-------

ملحوظة :

يمكن تحديد قيمة الاشتراكات التي تخص العام والتي ترحل لحساب الإيرادات والمصروفات وفقاً للمعادلة التالية :

الاشتراكات الخاصة بالعام = (رصيد اشتراكات مقدمة 1/1 + المحصل خلال العام + اشتراكات مستحقة 12/31) - (رصيد اشتراكات مستحقة 1/1 + اشتراكات مقدمة 12/31)

وبالتطبيق على المثال

$$= (8\,500 + 71\,500 + 1\,000) - (3\,500 + 2\,500) = 75\,000 \text{ دينار}$$

الطريقة الثانية

توسيط حسابات مستقلة للاشتراكات المستحقة والمحصلة مقدماً، ولإيضاح ذلك نعود إلى المثال السابق، فتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه التسويات على النحو التالي :

1- إثبات الاشتراكات المحصلة خلال العام

71 500 من د / المصرف

71 500 الى د / الاشتراكات

2- إثبات الاشتراكات المستحقة في 91/12/31

1 000 من د / الاشتراكات المستحقة

1 000 الى د / الاشتراكات

3- إثبات الاشتراكات المحصلة مقدماً في 91/12/31

2 500 من د / الاشتراكات

2 500 الى د / اشتراكات محصلة مقدماً

وفى حالة اتباع هذه الطريقة نفتح ثلاثة حسابات لتسوية الاشتراكات كما يلى :
ح/ الاشتراكات المستحقة

رصيد 91/1/1	3 500	من ح/ الاشتراكات 91/1/1	3 500
الى ح/ الاشتراكات 91/12/31	1 000	رصيد 91/12/31	1 000
	4 500		4 500
رصيد 92/1/1	1 000		

ح/ الاشتراكات المحصلة مقدماً

الى ح/ الاشتراكات 91/1/1	8 500	رصيد 91/1/1	8 500
رصيد 91/12/31	2 500	من ح/ الاشتراكات 91/12/31	2 500
	11 000		11 000
	2 500	رصيد 92/1/1	

ح/ الاشتراكات

الى ح/ الاشتراكات المستحقة 91/1/1	3 500	من ح/ الاشتراكات المحصلة مقدماً 91/1/1	8 500
الى ح/ اشتراكات محصلة مقدماً 91/12/31	2 500	من ح/ المصرف محصل خلال عام 91	71 500
الى ح/ الايرادات والمصروفات 91/12/31	75 000	من ح/ الاشتراكات المستحقة 91/12/31	1 000
	81 000		81 000

وينبغي مراعاة ما يلي في حالة اتباع هذه الطريقة :

1- إقفال الحسابات الوسيطة للاشتراكات (المستحقة والمقدمة) في أول الفترة التالية مع حساب الاشتراكات بقيود عكسية للقيود سالفة الذكر.

2 - لا يختلف حساب الإيرادات والمصروفات والميزانية للنادى في هذه الطريقة عما سبق بيانها في الطريقة الأولى تماماً.

أنواع الاشتراكات :

في بعض الأحيان ينص النظام الأساسي للهيئات غير التجارية كالجمعيات الخيرية والنوادي والنقابات على فئات مختلفة من الاشتراكات حسب نوعية الأعضاء، فقد تصنف هذه الاشتراكات الى : اشتراكات مخفضة لفئات معينة كالطلبة مثلاً، واشتراكات عادية للأعضاء الوطنيين، واشتراكات بسعر آخر للأعضاء غير الوطنيين، واشتراكات مخفضة لعدد (ن) من السنوات، واشتراكات لمدى الحياة.

وفيما يتعلق بالاشتراكات المخفضة لعدد من السنوات، فيقصد به قيام العضو بسداد اشتراك أكثر من سنة دفعة واحدة وبالمطبع يكون بسعر مخفض عما لو سدد اشتراك كل سنة على حده، فمثلاً إذا كان الاشتراك السنوي في إحدى الجمعيات العلمية 100 دينار سنوياً، فإن الجمعية تقوم بتحصيل اشتراك مخفض لخمس سنوات قيمته 400 دينار بدلاً من 500 دينار.

وبالنسبة لهذا النوع من الاشتراكات يفتح له حساب مستقل تحت مسمى حساب اشتراكات الخمس سنوات مثلاً يكون دائماً بقيمة الاشتراكات المحصلة، وحساب المصرف أو الخزينة مدينياً بهذه القيمة. وفي نهاية كل سنة مالية يرحل من هذا الحساب قيمة الاشتراكات التي تخص السنة الى حساب الإيرادات والمصروفات . أما رصيد ح/ اشتراكات الخمس سنوات فيمثل اشتراكات محصلة مقدماً تظهر في الميزانية (قائمة المركز المالي) ضمن عناصر الخصوم المتداولة بجانب الخصوم.

وخلاصة القول في هذا الصدد، نقوم بفتح حساب مستقل لكل نوع من الاشتراكات أعلاه، يكون دائماً بقيمة الاشتراكات المحصلة بصك أو نقداً خلال العام، وحساب المصرف أو الخزينة مدينأ بهذه القيمة. وفي نهاية الفترة المحاسبية يرحل الرصيد الدائن للاشتراكات التي تخص الفترة الى حساب الإيرادات والمصروفات، وذلك بعد إجراء جميع التسويات المتعلقة بالمستحقات أو المقدمات كما سبق أن أوضحنا.

أما فيما يتعلق بالاشتراكات مدى الحياة، فقد يقضى النظام الأساسي (اللائحة الداخلية) للهيئة غير التجارية بجواز قيام العضو بسداد اشتراك مدى الحياة دفعة واحدة، وبالتالي يكون له الحق في البقاء عضواً مدى حياته بالهيئة سواء كانت جمعية أو نادياً أو غير ذلك.

وبالطبع تكون قيمة الاشتراك مدى الحياة أقل بكثير من قيمة المبالغ التي يمكن أن يدفعها العضو لو أنه يسدد اشتراكات سنوية للأعضاء العاديين.

وجزت العادة في الهيئات غير التجارية على استخدام قيمة الاشتراكات مدى الحياة في اقتناء الأصول الثابتة باعتبارها تمثل إيراداً رأسمالياً وليس إيراداً دورياً عادياً يخص فترة معينة.

ولإيضاح المعالجة المحاسبية للاشتراكات مدى الحياة نفترض المثال التالي :

سدد ثلاثة أعضاء بالجمعية الطبية مبلغ 12 000 دينار بصك نظير اشتراكهم مدى الحياة وذلك في عام 1990

ويكون قيد تحصيل الاشتراكات مدى الحياة كالآتي :

12 000 من د / المصرف

12 000 الى د / اشتراكات مدى الحياة

إجمالي المحصل من ثلاثة أعضاء بواقع 4 000 دينار

لكل عضو قيمة اشتراكات مدى الحياة

ويعتبر رصيد ح/ الاشتراكات مدى الحياة خصماً ومن ثم يظهر رصيده الدائن بجانب الخصوم بالميزانية ولا يؤثر إطلاقاً على حساب الإيرادات والمصروفات. ويكون الأثر على ميزانية الجمعية في عام 1990 كما يلي:

أصول	الميزانية في 1990/12/31	خصوم
	12 000	اشتراكات مدى الحياة

وفي حالة وفاة أحد الأعضاء المشتركين لدى الحياة، فإن قيمة اشتراكه تصبح حقاً كاملاً للهيئة، وبالتالي يتم إقفاله أو ترحيله إلى الفائض المجمع بالقيد الآتي :

4 000 من حـ / اشتراكات مدى الحياة
 4 000 إلى حـ / الفائض المجمع
 إقفال قيمة اشتراك العضو (س) الذي انتهت عضويته
 بوفاته إلى حـ / الفائض المجمع

ويكون الأثر على الميزانية في هذه الحالة كما يلي :

أصول	الميزانية في 1990/12/31	خصوم
	× × ×	الفائض المجمع يضاف إليه:
	4 000	اشتراكات مدى الحياة
	8 000	اشتراكات مدى الحياة

ومما تقدم من الممكن أن يحتوى دفتر الأستاذ العام للهيئة غير التجارية على حسابات الاشتراكات الآتية :

1- حساب اشتراكات مخفضة (لفئات معينة كما سبق الذكر)

2- حساب اشتراكات عادية

3- حساب اشتراكات مخفضة لعدد من السنوات

4- حساب اشتراكات مدى الحياة

وأخيراً نود أن نلفت الانتباه أن الحسابات الثلاثة الأولى تعالج على أنها تمثل إيرادات للجمعية أو للنادى، بينما يعالج الرابع على أنه خصم أو التزام يظهر بالميزانية كما سلف البيان.

الاشتراكات المدومة

قد يتوقف بعض الأعضاء عن دفع الاشتراكات المستحقة عليهم بالرغم من المطالبة المستمرة من الجمعية أو النادى أو النقابة بضرورة سدادها، ومن ثم يقرر مجلس الإدارة إسقاط عضويتهم واعتبار الاشتراكات المستحقة عليهم بمثابة ديون معدومة.

وعند صدور قرار مجلس الإدارة بإعدام بعض الاشتراكات المستحقة على الأعضاء يجرى القيد التالى :

من حـ / الاشتراكات المدومة	× ×
إلى حـ / الاشتراكات	× ×
إعدام اشتراكات مستحقة على بعض الأعضاء	
لفصلهم من عضوية الهيئة	

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم اقفال حساب الاشتراكات المدومة مع الحساب الختامى بالقيد التالى :

من حـ / الإيرادات والمصروفات	× ×
إلى حـ / الاشتراكات المدومة	× ×
إقفال رصيد الاشتراكات المدومة	

مثال شامل:

قدمت إليك البيانات التالية المتعلقة بحركة الاشتراكات وتحصيلاتها في نادي الاتحاد الوطني بنالوت عن السنة المنتهية في 1990/12/31.

1- الاشتراكات المخفضة

- رصيد اشتراكات مستحقة في 90/1/1 مبلغ 15 000 دينار

- اشتراكات محصلة خلال العام 75 000 دينار

- هناك اشتراكات مستحقة في 90/12/31 بلغت 10 000 دينار

2- الاشتراكات العادية

- رصيد اشتراكات محصلة مقدما في 90/1/1 مبلغ 8 000 دينار

- اشتراكات محصلة خلال العام 125000 دينار منها 15000 اشتراكات محصلة مقدما عن عام 1991م.

- هناك اشتراكات مستحقة في 90/12/31 بلغت 25000 دينار منها 5000 دينار اشتراكات قرر مجلس الإدارة إعدامها نظرا لفصل بعض الاعضاء المستحقة عليهم هذه الاشتراكات

3- اشتراكات لمدة خمس سنوات

- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 86 مبلغ 15 000 دينار

- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 87 مبلغ 50 000 دينار

- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 88 مبلغ 90 000 دينار

- الرصيد الدائن المرحل من اشتراكات عام 89 مبلغ 160 000 دينار

- اشتراكات محصلة خلال عام 90 مبلغ 250 000 دينار

4- اشتراكات مدى الحياة

- رصيد اشتراكات مدى الحياة في 90/1/1 مبلغ 45 000 دينار

- اشتراكات محصلة خلال عام 90 مبلغ 35 000 دينار

- توفي أحد الأعضاء المشتركين لدى الحياة خلال عام 90 وكانت قيمة اشتراكه 6 000 دينار المطلوب:

أ - تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام للنادي في 90/12/31.

ح/ الاشتراكات المخفضة ح/ الاشتراكات العادية

ح/ اشتراكات الخمس سنوات ح/ اشتراكات مدى الحياة

ب - بيان أثر البيانات السابقة على الحساب الختامي والميزانية في 90/12/31 م.

الحل

أ - تصوير حسابات الاشتراكات بدفتر الأستاذ العام

ح/ الاشتراكات المخفضة

15 000	رصيد اشتراكات مستحقة	90/1/1	75 000	من ح/ المصرف محصل خلال عام 90
70 000	الى ح/ الإيرادات والمصروفات	90/12/31	10 000	من ح/ اشتراكات مستحقة 90/12/31
85 000			85 000	
10 000	رصيد مستحق	91/1/1		

ح/ الاشتراكات العادية

143 000	الى ح/ الإيرادات والمصروفات	90/12/31	8 000	رصيد محصل مقدما	90/1/1
15 000	الى الرصيد (اشتراكات مقدمة)	90/12/31	5 000	من ح/ الاشتراكات المدعومة	90/12/31
158 000			20 000	من الرصيد (اشتراكات مستحقة)	90/12/31
158 000			158 000		
20 000	الى الرصيد	91/1/1	15 000	من الرصيد	91/1/1

ح/ الاشتراكات المدومة

5 000	الى ح/ الاشتراكات العادية 90/12/31	5 000	من ح/ الإيرادات والمصروفات 90/12/31
5 000		5 000	

ملحوظة:

يفضل إعداد الجدول التالي من أجل تحديد نصيب عام 1990 من اشتراكات الخمس سنوات وكذا الرصيد المرحل من هذه الاشتراكات للسنوات التالية بمعنى المحصل مقدما منها كما يلي:

الرصيد المرحل سنوات تالية	العام الحالي 1990	عدد السنوات	المبلغ	الرصيد المرحل من سنوات سابقة
—	15 000	1	15 000	من اشتراكات سنة 1986
25 000	25 000	2	50 000	من اشتراكات سنة 1987
60 000	30 000	3	90 000	من اشتراكات سنة 1988
120 000	40 000	4	160 000	من اشتراكات سنة 1989
200 000	50 000	5	250 000	اشتراكات محصلة خلال سنة 1990
405 000	160 000		565 000	

ثم يرحد ما يخص عام 1990 وقيمته 160 000 دينار إلى د/ الإيرادات والمصروفات كما يظهر الرصيد المرحل لسنوات تالية بالميزانية بجانب الخصوم كرصيد دائن، ويصور حساب اشتراكات الخمس سنوات كما يلي:

د/ اشتراكات الخمس سنوات

1990/1/1	رصيد	315 000	1990/12/31	إلى د/ أ. م	160 000
1986	رصيد مرحل من سنة	15 000	1986	من اشتراكات	15 000
1987	رصيد مرحل من سنة	50 000	1987	من اشتراكات	25 000
1988	رصيد مرحل من سنة	90 000	1988	من اشتراكات	30 000
1989	رصيد مرحل من سنة	160 000	1989	من اشتراكات	40 000
	من د/ المصرف (محصل خلال عام 90)	250 000	1990	من اشتراكات	50 000
			1990/12/31	إلى الرصيد	405 000
		565 000			565 000
1991/1/1	من الرصيد	405 000			

د/ اشتراكات مدى الحياة

90/1/1	رصيد	45 000	إلى الفائض المجمع	6000
	من د/ المصرف (محصل خلال العام)	35 000	90/12/31	رصيد دائن
				74 000
		80 000		80 000
91/1/1	من الرصيد	74 000		

ب - بيان الأثر على الحساب الختامى والمركز المالى للنادى فى 1990/12/31.

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية فى 1990/12/31

من ح/ اشتراكات مخفضة	70 000	إلى ح/ الاشتراكات المعدومة	5 000
من ح/ اشتراكات عادية	143 000		
من ح/ اشتراكات الخمس سنوات	160 000		

الميزانية فى 1990/12/31

خصوم

أصول

الفائض المجمع	6 000	أرصدة مدينة أخرى	10 000
اشتراكات مدى الحياة	74 000		
أرصدة دائنة أخرى			
اشتراكات عادية (مقدمة)	15 000	اشتراكات مخفضة مستحقة	20 000
اشتراكات خمس سنوات (مقدمة)	405 000	اشتراكات عادية مستحقة	

ثانياً: التبرعات

من المشكلات التي يقابلها المحاسب في الهيئات غير التجارية، كيفية معالجة التبرعات محاسبياً، فقد يتبرع عضو من أعضاء الهيئة مشكوراً إما تبرعاً نقدياً أو عينياً (أى فى شكل غير نقدي) للهيئة المنتمى إليها، وقد يكون التبرع حراً أو مقيداً.

وقد تقوم الهيئة بجمع التبرعات بالعديد من الطرق والوسائل، فربما تلجأ إلى الجمهور أو الشركات أو المصارف لتساهم فى أنشطة الهيئة عن طريق التبرعات، أو عن طريق إقامة مباريات رياضية أو حفلات أو أسواق خيرية. كذلك يتم جمع التبرعات عن طريق إيصالات أو طوابع أو صناديق مخصصة لذلك أو بغير ذلك من الوسائل.

وفى هذا الصدد يجب وضع نظم وإجراءات رقابية تكفل تنظيم عملية جمع التبرعات وفقاً للترخيص الممنوح للهيئة بذلك فضلاً عن التأكد من إنفاقها فى الأغراض المصرح بها بالإضافة إلى حمايتها من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.. الخ. ونوضح فيما يلى المعالجة المحاسبية لكل نوع من التبرعات:

أ - التبرعات الحرة النقدية Free Donations

وهى عبارة عن التبرعات النقدية غير المقيدة أو المخصصة لغرض معين. وتسجل هذه التبرعات عند تلقيها بجانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلى تحت خانة المصرف أو الخزينة، كما تثبت نفس القيمة تحت خانة التبرعات بنفس الجانب. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة تجمع خانة التبرعات بدفتر النقدية التحليلى ويجرى القيد التالى باليومية المركزية:

من حـ/ المصرف / الخزينة

الى حـ/ التبرعات

اثبات جملة التبرعات النقدية المحصلة خلال شهر —

وقد يفضل فتح حسابات فرعية للتبرعات حسب وسيلة جمعها وذلك بالقيد الآتي:

من د/ المصرف

إلى د/ التبرعات

ايصالات

طوابع

صناديق

وفي حالة إنفاق بعض المصروفات اللازمة لجمع التبرعات، فإنه يتم خصمها من قيمة التبرعات المحصلة، وذلك بتحميل د/ التبرعات بقيمة المصروفات التي تتمثل في المكافآت التشجيعية للمحصلين ومصاريف انتقالهم وقيمة الصناديق المعدة لجمع التبرعات وذلك بالقيد الآتي:

من د/ مصروفات جمع التبرعات

إلى د/ المصرف

اثبات سداد مصروفات جمع التبرعات

من د/ التبرعات

إلى د/ مصروفات جمع التبرعات

تحميل حساب التبرعات بقيمة مصروفات جمع التبرعات

وبالطبع يخصص حساب للتبرعات بدفتر الأستاذ العام يجعل دائماً بهذه التبرعات ومدينا بقيمة مصروفات جمع التبرعات وذلك من واقع القيود الإجمالية باليومية المركزية. وفي نهاية الفترة المحاسبية يقفل حساب التبرعات في الجانب الدائن لحساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتي:

من د/ التبرعات

إلى د/ الإيرادات والمصروفات

ب - التبرعات الحرة العينية

ويقصد بها التبرعات التي تحصل عليها الهيئة في شكل عيني كالأراضي والمباني والسيارات والأثاث... الخ.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لهذا النوع من التبرعات دعنا نفترض أن أحد الأعضاء تبرع للجمعية التي ينتمي إليها بسيارة، وفي هذه الحالة تتبع الإجراءات التالية:

1 - تشكل لجنة فنية لمعاينة موضوع التبرع - السيارة في مثالنا - من أجل تقدير قيمة لها، ويتم ذلك بموجب محضر يثبت فيه ذلك.

2 - تتم إجراءات التنازل عن ملكية السيارة الى الجمعية بصفة رسمية.

3 - يتم إثبات ماسبق في الدفاتر المحاسبية (اليومية المركزية) على اعتبار أن قيمة الأصول التي تمتلكها الجمعية قد زادت بقيمة السيارة التي امتلكتها نتيجة تنازل صاحبها عنها وبذلك يفتح حساب جديد هو حساب السيارة يجعل مدينا بالقيمة التي قدرتها اللجنة الفنية التي شكلت لهذا الغرض.

ومن ناحية أخرى، فإن أموال الجمعية قد زادت أيضا بنفس القيمة وبما أن أموال الجمعية يمثلها حساب الفائض المجمع كما سبقت الإشارة، فيعتبر أنه زاد بقيمة السيارة التي أضيفت إلى أموال وأصول الجمعية، وعلى ذلك يكون القيد كالآتي:

من ح/ السيارات

إلى ح/ الفائض المجمع

إثبات قيمة السيارة التي تبرع بها العضو — للجمعية

طبقا لتقدير اللجنة الفنية

جـ- التبرعات المقيدة

يقصد بها التبرعات النقدية أو العينية التى تتلقاها الهيئات غير التجارية ويكون مقيدا استعمالها من أجل تحقيق غرض معين بالذات كإنشاء مسجد أو مكتبة عامة أو ملجأ... الخ. ومن الواجب فصل هذا النوع من التبرعات عن التبرعات الحرة غير المقيدة سائلة البيان والتى تضاف إلى الإيرادات التى تحصل عليها الهيئة لمقابلة المصروفات والأعباء المختلفة التى تتطلبها طبيعة نشاطها.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذا النوع من التبرعات، فيفضل فتح حساب خاص لهذه التبرعات بالمصرف حتى لا تختلط مع الحساب الجارى للهيئة بالمصرف ويجرى القيد الآتى عند تلقى هذه التبرعات:

من د/ مصرف مسجد / مكتبة...

إلى د/ مخصص مبنى المسجد أو المكتبة

إثبات قيمة التبرعات المحصلة لمشروع المسجد أو المكتبة

وعند الصرف من هذه التبرعات فى الأغراض المخصصة لها يجرى القيد الآتى:

من د/ مبنى المسجد / المكتبة

إلى د/ مصرف مسجد / مكتبة

إثبات إجمالى المصروفات على مبنى المسجد أو المكتبة

ويتم ترحيل هذه القيود إلى حسابات خاصة بها بدفتر الأستاذ العام وعند الانتهاء من تحقيق الغرض الذى خصصت من أجله هذه التبرعات كالانتهاء مثلا من إقامة المبنى، يتم إقفال حساب المخصص (مخصص مبنى المسجد أو المكتبة) فى حساب الفائض المجمع بالقيد الآتى:

من د/ مخصص مبنى المسجد / أو المكتبة

إلى د/ الفائض المجمع

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم كفاية هذه التبرعات المقيدة لمقابلة تكاليف المبنى المخصصة له يغطي الفرق من حساب مصرف الهيئة أو قد تسعى الهيئة للحصول على تبرعات إضافية لمقابلة هذا العجز.

وفي حالة انتهاء السنة المالية التي يعد عنها حساب الإيرادات والمصروفات، دون أن تكون كل هذه التبرعات المقيدة قد أنفقت في الغرض المخصصة له، فإنه من الضروري أن يظهر ضمن أصول ميزانية الهيئة رصيدان الأول مصرف مسجد / مكتبة ويمثل المبلغ المتبقى بنون صرف من هذه التبرعات، والثاني حساب مبنى المسجد / المكتبة... الخ ويمثل قيمة ما صرف من هذه التبرعات على هذا المبنى، وفي نفس الوقت يقابل هذين الرصيدين رصيد دائن في جانب الخصوم بالميزانية تحت مسمى مخصص مبنى المسجد أو المكتبة والذي يساوي قيمة الرصيدين السابقين. ويمكن توضيح ذلك على قائمة المركز المالي كما يلي:

الميزانية في 12/31 -- 19--

أصول	خصوم
x	مخصص مبنى المسجد / المكتبة
x	مبنى المسجد / المكتبة
مصرف مسجد / مكتبة	x x

أما في حالة زيادة التبرعات المقيدة لغرض معين عن تكلفة تنفيذ هذا الغرض، فإنه يتم تحويل الرصيد المتبقى بحساب المصرف الخاص بهذا الغرض إلى حساب مصرف الهيئة، وذلك بإجراء القيد الآتي:

من د/ مصرف جارئ (الهيئة)

إلى د/ مصرف مبنى المسجد / المكتبة

إقفال رصيد مصرف المبنى بحساب الهيئة الجارى بالمصرف

ويعتبر هذا الجزء الفائض من التبرعات المقيدة تبرعات حرة، ولذلك يتم ترحيل جزء من المخصص بقيمة الجزء الفائض إلى حساب تبرعات حرة الذي يقفل بدوره في حساب الإيرادات والمصروفات، أما باقى رصيد المخصص الخاص بالمبنى فيقفّل في حساب الفائض المجمع وتكون القيود وفقاً للتسلسل الآتى:

من ح/ مخصص مبنى المسجد

إلى ح/ التبرعات

ترحيل الجزء الفائض من التبرعات المقيدة للتبرعات الحرة

من ح/ التبرعات

إلى ح/ الإيرادات والمصروفات

إقفال رصيد التبرعات بحساب الإيرادات والمصروفات

من ح/ مخصص مبنى المسجد/ المكتبة

إلى ح/ الفائض المجمع

إقفال باقى رصيد المخصص فى حساب الفائض المجمع

ونعرض فيما يلى مثالا لتوضيح المعالجة المحاسبية المتعلقة بالتبرعات المقيدة.

مثال تطبيقي:

في 1/1/1990 حصلت جمعية العلوم الإنسانية تبرعات نقدية من بعض المصارف والشركات والأفراد بلغت قيمتها 100 000 دينار لغرض إقامة مبنى مكتبة عامة، وتم إيداع هذه التبرعات بحساب خاص بالمصرف.

في 31/12/1990 بلغت المبالغ المنصرفة على مبنى المكتبة 65 000 دينار

وفي 31/12/1991 تم تنفيذ مبنى المكتبة وبلغت التكاليف الكلية لمبنى المكتبة مبلغ 90 000 دينار

المطلوب:

أ - إعداد الحسابات اللازمة كما تظهر بدفتر الأستاذ العام للجمعية في 31/12/1991، 31/12/1990.

ب - بيان الأثر على الحساب الختامي والمركز المالي للجمعية في عامي 1990، 1991.

الحل

أ - الحسابات بدفتر الأستاذ العام

د/ مصرف (مبنى المكتبة)

90	من د/ مبنى المكتبة خلال عام	65 000	90/1/1	الى د/ مخصص مبنى المكتبة	100 000
90/12/31	من الرصيد	35 000			
		100 000			100 000
91	من د/ مبنى المكتبة خلال عام	25 000	91/1/1	الى رصيد	35 000
91/12/31	من د/ مصرف جاري	10 000			
		35 000			35 000

ح/ مخصص مبنى المكتبة

90/1/1	من ح/ مصرف (مبنى المكتبة)	100 000	90/12/31	الى ح/ الرصيد	100 000
		100 000			100 000
91/1/1	من الرصيد	100 000	91/12/31	الى ح/ التبرعات	10 000
			91/12/31	الى ح/ الفائض المجمع	90 000
		100 000			100 000

ح/ مبنى المكتبة

90/12/31	من الرصيد	65 000	90/12/31	الى ح/ مصرف مبنى المكتبة خلال عام	65 000
		65 000			65 000
91/12/31	من الرصيد	90 000	91/1/1	الى رصيد	65 000
			91/12/31	الى ح/ مصرف مبنى المكتبة	25 000
		90 000			90 000

ح/ التبرعات

91/12/31	من ح/ مخصص مبنى المكتبة	10 000	91/12/31	الى ح/ الايرادات والمصروفات	10 000
		10 000			10 000

ب - بيان الأثر على الحساب الختامي والميزانية في عامي 1990، 1991.

أصول	الميزانية في 1990/12/31	خصوم
65 000	100 000	مخصص مبنى المكتبة
35 000		مصرف مبنى المكتبة

د/ الإيرادات والمصروفات عن

السنة المنتهية في 1991/12/31

منه	له
	10 000
	من د/ التبرعات (محولة من مخصص مبنى المكتبة)

أصول	الميزانية في 1991/12/31	خصوم
90 000	90 000	الفائض المجمع
10 000		مصرف جارى

رابعاً: الإعانات

لا شك أن الإعانات التى تقدمها الدولة للهيئات غير التجارية (الجمعيات والنوادرى والنقابات والاتحادات) تعتبر مورداً هاماً لهذه الهيئات لمقابلة نفقاتها المتزايدة. وتتوقف قيمة الإعانات التى تحصل عليها الهيئة على حجم وطبيعة الخدمات التى تقدمها الهيئة إلى الجمهور بصفة عامة أو إلى فئة معينة من الأفراد كالأطباء والمهندسين والمحاسبين وغيرهم.

وعند استلام مبلغ الإعانة تثبت بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المقبوضات تحت خانة مصرف أو خزينة كما تدون نفس القيمة تحت خانة الاعانات بنفس الجانب. وفى نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد التالى بإجمالى خانة الإعانات بدفتر النقدية:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / الإعانات

اثبات إعانات محصلة من

ويفتح حساب للإعانات بدفتر الأستاذ العام يجعل دائناً بقيمة الإعانات المحصلة، وعند إعداد الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حساب الإعانات فى الجانب الدائن لحساب الإيرادات والمصروفات بالقيد الآتى:

من حـ / الإعانات

إلى حـ / الإيرادات والمصروفات

خامساً: إيرادات النشاط الداخلى

تقوم الهيئات غير التجارية عادة بالعديد من الأنشطة الداخلية من أجل تحقيق إيرادات تساهم فى تغطية جزء من نفقاتها وأعبائها الثابتة أو مصلحة أعضائها، فعلى سبيل المثال نجد أن النوادرى والجمعيات تقيم حفلات خاصة تسعى من ورائها للحصول على إيرادات صافية لمقابلة نفقاتها المختلفة، كما قد تقوم بتشغيل مقهى أو مطعم يقدم للأعضاء وجبات غذائية ومشروبات بأسعار مناسبة، وكذلك قد تؤجر النوادرى بعض الصالات لإقامة الأفراح والمناسبات

المختلفة، كما تقيم النوادي مهرجانات أو مباريات رياضية نظير رسوم دخول معينة، وقد تقوم الجمعيات العلمية بإصدار مجلات أو دوريات علمية من أجل توزيعها على الأعضاء وغيرهم مقابل أسعار مناسبة وهكذا. ونوضح فيما يلي المعالجة المحاسبية لهذه النواحي المختلفة من النشاط الداخلي.

1- نشاط المطاعم والمقاهي والصالات

يخصص حساب مستقل لكل ناحية من هذه النواحي بدفتر الأستاذ العام، فمثلا يفتح حساب للمطعم يجعل مدينا بكل المصروفات المتعلقة به، كما يجعل دائنا بقيمة الإيرادات المحققة، ويرحل رصيد هذا الحساب في نهاية الفترة المالية إلى حساب الإيرادات والمصروفات

وتثبت جميع المدفوعات الخاصة بالمطعم بدفتر النقدية التحليلي في جانب المدفوعات تحت خانة المصرف/ الخزينة كما تقيد هذه المدفوعات تحت خانة مصروفات المطعم بنفس الجانب. وتقيد جميع الإيرادات التي يحققها المطعم بدفتر النقدية التحليلي بجانب المقبوضات تحت خانة المصرف/ الخزينة وتثبت نفس القيمة تحت خانة إيرادات المطعم. وفي نهاية كل فترة زمنية محددة تجمع خانتى المطعم بدفتر النقدية التحليلي وتجرى القيود الإجمالية الآتية:

من حـ / المطعم

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات مصروفات المطعم عن شهر

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / المطعم

إثبات إيرادات المطعم عن شهر

ويتم ترحيل هذه القيود إلى حـ / المطعم بدفتر الأستاذ العام، فيجعل مدينا بمصروفات المطعم، ودائنا بالإيرادات الناتجة عن استغلال المطعم. وفي نهاية الفترة المحاسبية يقفل حساب المطعم بترحيل رصيده إلى الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان ربحا، وإلى الجانب المدين إذا كان خسارة.

ويعتبر حساب المطعم أو المقهى حساب متاجرة وأرباح وخسائر بالنسبة لاستغلال هذا النشاط، ويظهر هذا الحساب على النحو التالي:

ح/ المطعم

إيرادات المبيعات	x	مواد غذائية أول الفترة	x
مواد غذائية آخر الفترة	x	مشتريات مواد غذائية	x
		م. نقل المشتريات	x
		مرتبات وأجور	x
		وقود	x
		مهمات تشغيل	x
		إهلاك أواني وأدوات المطبخ	x
		مصرفات متنوعة	x
		الى ح/ الإيرادات والمصرفات	x
		صافى ايراد المطعم	x
	x x x		x x x

ويلاحظ أنه في بعض الأحيان قد تقوم الجمعية أو النادي بتأجير المطعم أو المقهى لمتعهد خارجي نظير إيجار شهري أو سنوي يعتبر إيراداً للنادي على أن يلتزم المتعهد ببيع الأصناف المتفق عليها للأعضاء حسب قائمة الأسعار المتفق عليها. وعادة ما يتم تحصيل تأمين نقدي من المتعهد ويتم إثباته بالقيد الآتي:

من ح/ المصرف/ الخزينة

إلى ح/ تأمين إيجار المطعم/ المقهى

ويظهر ح/ تأمين إيجار المطعم أو المقهى ضمن الأرصدة الدائنة الأخرى بالميزانية في جانب الخصوم وعند تحصيل الجمعية أو النادي ايراد ايجار المطعم يجرى القيد الآتي:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى

وفى نهاية الفترة المحاسبية يقلد حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى فى حساب الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات المتعلقة بالمستحقات والمقدمات بالقيد الآتى:

من حـ / إيراد إيجار المطعم/ المقهى

إلى حـ /الإيرادات والمصروفات

2- نشاط الحفلات الخاصة

لتحديد صافى إيراد الحفلات، يتم فتح حساب خاص بدفتر الأستاذ العام للحفلة يجعل مدينا بجميع مصروفات الحفلة ودائنا بالإيرادات المحصلة. ويمثل رصيد هذا الحساب ربحاً للجمعية أو للنادى إذا زادت إيرادات الحفلة عن مصروفاتها أو خسارة إذا كان العكس، ويرجل هذا الرصيد إلى حساب الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية

وتسجل جميع المدفوعات الخاصة بالحفلة بدفتر النقدية التحليلى فى جانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزينة، كما تسجل هذه المدفوعات أيضا تحت خانة مصروفات حفلات بنفس الجانب، كما تثبت الإيرادات المحصلة من الحفلة بجانب المقبوضات بنفس الدفتر تحت خانة مصرف/ خزينة، وتثبت أيضا بنفس الجانب تحت خانة إيرادات حفلات. وفى نهاية كل فترة زمنية تجمع خانتى الحفلات بجانبى المقبوضات والمدفوعات بدفتر النقدية التحليلى وتجرى القيود الإجمالية الآتية:

من حـ / الحفلات

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات اجمالى مصروفات الحفلات

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / الحفلات

إثبات اجمالى إيرادات الحفلات

ويتم ترحيل هذه القيود إلى حساب الحفلات بدفتر الأستاذ العام، ثم يتم ترصيد واقفال هذا الحساب في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الإيرادات والمصروفات حسب ما يسفر عنه حساب الحفلات، فإذا كان الرصيد ربحاً يكون القيد كما يلي:

من د / الحفلات

إلى د / الإيرادات والمصروفات

أما إذا كان الرصيد خسارة بمعنى زيادة مصروفات الحفلة عن إيراداتها يكون القيد كما يلي:

من د / الإيرادات والمصروفات

إلى د / الحفلات

3- نشاط الملاعب والمباريات الرياضية

تمثل إيرادات الملاعب والمباريات التي تنظمها النوادي مصدراً هاماً من مصادر إيرادات النوادي، فقد تحدد اشتراكاً معيناً لممارسة كل رياضة، أو رسماً معيناً لمشاهدة المباراة، وحتى تتمكن إدارة النادي من معرفة النتيجة النهائية لكل نشاط من حيث أنه يحقق فائضاً من الإيرادات أو يحقق خسارة، فإنه يفضل تخصيص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام للملاعب وآخر للمباريات. كما هو الحال بالنسبة للمطعم أو الحفلة - حيث يجعل الأول مديناً بمصروفات تشغيل وصيانة الملاعب ودائناً بالإيرادات المحصلة من استغلال هذه الملاعب، أما الثاني فيجعل مديناً بمصروفات تنظيم المباراة أو المهرجان الرياضي ودائناً بالإيرادات المحصلة من بيع تذاكر المباراة. وتعالج جميع المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بالملاعب والمباريات بدفتر النقدية التحليلية نفس المعالجة الخاصة بمقبوضات ومدفوعات المطاعم والحفلات والتي سبق إيضاحها بالتفصيل، كما يرحل رصيد حساب الملاعب ورصيد حساب المباريات إلى حساب الإيرادات والمصروفات في نهاية الفترة المالية.

4 - نشاط الدوريات والمجلات العلمية

تقوم الجمعيات العلمية بإصدار دوريات أو مجلات علمية في مجال تخصصها، وذلك بتوزيعها على الأعضاء بأسعار رمزية وعلى غير الأعضاء بأسعار مرتفعة نسبياً. ومن الواجب في هذا الصدد تخصيص حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام للدورية أو المجلة يجعل مدينا بجميع المصروفات المتعلقة بإصدار المجلة من ورق وطباعة وتصوير وتوزيع... الخ كما يجعل دائماً بجميع الإيرادات المحصلة من بيع وتوزيع النسخ الصادرة من الدورية أو المجلة. وفي نهاية الفترة يتم ترصيد حساب الدورية أو المجلة لمعرفة ما أسفر عنه حساب المجلة من زيادة في إيراداتها عن مصروفاتها أو العكس، وبالتالي يتم إقفال رصيد المجلة في الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان هناك فائض في إيرادات المجلة عن مصروفاتها، أو في الجانب المدين من حساب الإيرادات والمصروفات إذا كان العكس، مثلما هو الحال تماماً في معالجة أوجه النشاط الداخلي (المطعم/ الحفلات/ الملاعب/ المباريات) سائلة الذكر.

سادساً: الإيرادات الناجمة عن استثمار فائض الأموال

تقوم الهيئات غير التجارية عادة باستثمار فائض الأموال المتاح لديها في مجالات الكسب وفقاً لأحكام القوانين واللوائح الداخلية المنظمة لهذه الهيئات. ومن أمثلة أوجه استثمار الأموال الفائضة: شراء أسهم أو سندات، أو شراء عقارات وتأجيرها للغير، أو فتح حسابات ودائع بالمصارف أو بصندوق التوفير أو شراء شهادات استثمار وهكذا.

وتتمثل المعالجة المحاسبية فيما يلي:

1 - عند شراء الأوراق المالية/ العقارات/ شهادات استثمار/ ودائع مصرفية يكون القيد بدفتر النقدية التحليلي بجانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزانة، كما تثبت نفس القيمة في خانة مدفوعات أخرى بنفس الجانب ويكون القيد الإجمالي باليومية المركزية:

من حـ / أوراق مالية/ عقارات/ ودائع مصرفية

إلى حـ / مصرف/ خزانة

شراء أ. مالية بصك على الحساب الجارى

2 - عند تحصيل إيرادات هذه الاستثمارات، تثبت بدفتر النقدية التحليلي بجانب المقبوضات تحت مصرف / خزينة، كما تثبت القيمة أيضا بنفس الجانب تحت إيرادات متنوعة، وفي نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد الإجمالي الآتي:

من د / مصرف / خزينة

إلى د / فوائد سندات

إلى د / إيرادات مالية

إلى د / إيرادات تأجير عقارات

إلى د / فوائد ودائع ... الخ

إثبات تحصيل إيرادات الاستثمارات

3 - في نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حسابات إيرادات الاستثمارات المختلفة في الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات مع الأخذ في الحسبان أي إيرادات مستحقة وذلك باضافتها، أو أية إيرادات محصلة مقدما وذلك باستبعادها ويكون قيد إقفال هذه الإيرادات في حساب الإيرادات والمصروفات كما لآتي:

من د / فوائد سندات

من د / إيرادات مالية

من د / إيرادات تأجير عقارات

من د / فوائد ودائع

إلى د / الإيرادات والمصروفات

ونود أن نلفت النظر إلى ضرورة تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية في نهاية الفترة المحاسبية في حالة هبوط أسعارها في سوق الأوراق المالية عن تكلفتها الأصلية. ويتم تحميله على حساب الإيرادات والمصروفات بالقيد التالي:

من د / الإيرادات والمصروفات

إلى د / مخصص هبوط أسعار مالية

تكوين مخصص هبوط أسعار بالفرق بين تكلفة مالية وسعرها السوقى

المسحوبات

من المعلوم أن حساب المسحوبات Drawings Account يمثل صاحب (أصحاب) المنشأة التجارية باعتباره مدينا للمنشأة بما سحبه منها في شكل نقدية أو بضاعة لا استخدامه الشخصي. وإذا أمعنا في طبيعة تنظيم الهيئات غير التجارية، لوجدنا أنه ليس هناك شخص يمتلكها ويتصرف في أمورها، بل إنها مجموعة من الأعضاء متساوين في الحقوق والواجبات يدبرون أمرهم طبقاً للقانون والنظام الأساسي للهيئة المتفق عليه.

ونخلص من هذا التحليل إلى عدم وجود حساب للمسحوبات في الدفاتر المحاسبية للهيئات غير التجارية، ولكن قد نتساءل، ما المعالجة المحاسبية عندما يسحب أحد الأعضاء في هيئة غير تجارية كمنقابة أو نادى مثلاً - مبلغاً من المال كسلفة يردها فيما بعد (بشرط موافقة اللجنة الشعبية للهيئة على ذلك) ؟

والحقيقة كما ذكرنا أعلاه أن العضو لم يسحب مبلغاً لحسابه وإنما ذكرنا أن هذا المبلغ على سبيل السلفة القابلة للرد وفقاً للشروط الموضوعية، ومن ثم تثبت قيمة السلفة بدفتر النقدية التحليلي في جانب المدفوعات تحت خانة مصرف/ خزينة، كما تثبت بنفس الجانب تحت خانة مدفوعات أخرى، وفي نهاية كل فترة زمنية معينة يجرى القيد الإجمالي الآتي:

من حـ / مدينون نظير سلف

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات إجمالي السلفة التي سحبها الأعضاء

وعند رد السلفة من العضو بصك أو نقداً للهيئة المنتمى إليها تعالج عكس ما سبق أي تثبت في جانب المقبوضات بدفتر النقدية التحليلي، ويكون القيد الإجمالي كالاتي:

من حـ / المصرف/ الخزينة

إلى حـ / مدينون نظير سلف

إثبات قيمة السلف المحصلة من الأعضاء

المصرفوفات فى الهيئات غير التجارية

وأخيراً فيما يتعلق بعناصر المصرفوفات فى الهيئات غير التجارية كالجمعيات الاجتماعية والنوادي والنقابات، فإنها تنقسم كما هو معروف فى المنشآت التجارية إلى مصرفوفات رأسمالية ومصرفوفات إيرادية. ولا تختلف المعالجة المحاسبية للنفقات الرأسمالية عما سبق دراسته فى مبادئ المحاسبة فى المشروعات التجارية من حيث احتساب مصرفوفات الإهلاكات للأصول الثابتة كالأثاث والسيارات والمباني وخلافه وتحميلها على الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية.

أما بالنسبة للنفقات الإيرادية فيمكن تبويبها فى الهيئات غير التجارية إلى نوعين:

1- مصرفوفات اجتماعية

ويقصد بها المصرفوفات التى تنفقها الهيئات غير التجارية على الخدمات الاجتماعية المختلفة التى أنشئت أصلاً من أجلها كالمصرفوفات على الخدمات البيئية أو الثقافية أو الرياضية أو التعليمية... الخ

وفى النوادي على سبيل المثال تتمثل هذه المصرفوفات فى مصرفوفات إصلاح وصيانة الملاعب والحدائق، مهمات تشغيل حمامات السباحة، ومصرفوفات تنظيم الحفلات والمهرجانات الرياضية، وأدوات الألعاب المختلفة أما فى الجمعيات العلمية فتتمثل فى المصرفوفات المتعلقة بإقامة المؤتمرات والندوات واللقاءات العلمية ذات العلاقة.

2- مصرفوفات إدارية وعمومية

لا تختلف طبيعة المصرفوفات الإدارية فى الهيئات غير التجارية عما هو الحال فى المنشآت التجارية، فهى تشتمل على كافة المصرفوفات اللازمة لإدارة نشاط الهيئة بخلاف المصرفوفات الاجتماعية مثل أجور ومرتبى الموظفين، والإيجار، والهاتف والبرق، والقرطاسية، والنور والمياه والتدفئة، ومصرفوفات المصرف ومصرفوفات الفوائد المدينة... الخ. ونبتأول فى الفصل التالى كيفية قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى فى الهيئات غير التجارية.

الفصل الثالث

قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى الهيئات غير التجارية

الأهداف/التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغي أن تكون قادراً على:

- 1- فهم كيفية إعداد الحساب الختامى فى الهيئات غير التجارية.
- 2- تحديد طبيعة ومصادر الفائض المجمع فى هذه الهيئات.
- 3- إيضاح المقصود بالفائض الخاص والمعالجة المحاسبية له.
- 4 - فهم المقصود بملخص المقبوضات والمدفوعات والهدف من إعدادة والفروق بينه وبين حساب الإيرادات والمصروفات.
- 5- إعداد قائمة المركز المالى فى الهيئات غير التجارية.

مقدمة

يهدف النظام المحاسبي في الهيئات غير التجارية - بصفة أساسية - إلى قياس ومعرفة نتيجة أعمال الهيئة خلال فترة محاسبية معينة وبيان مركزها المالي الحقيقي في نهاية تلك الفترة، بالإضافة إلى المحافظة على أصول الهيئة، والرقابة على كيفية التصرف فيها، فضلاً عن توفير المعلومات التي تطلبها الجهات الخارجية كأمانة الشباب والرياضة والضمان والجهاز الشعبي للمحاسبة والمراجعة وغيرها. وفيما يلي شرح موجز لكيفية قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في الهيئات غير التجارية.

أولاً: قياس نتائج الأعمال

سبقت الإشارة في مقدمة هذا الجزء أن الهيئات غير التجارية من جمعيات ونوادٍ ونقابات واتحادات لا تسعى أساساً من وراء ممارسة نشاطها إلى تحقيق أرباح بالمعنى الفني المعروف لهذه الكلمة، وإنما تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية وثقافية ورياضية وتعليمية وغيرها وذلك عن طريق تقديم خدماتها لأعضائها بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة.

وعلى ذلك فالهيئات غير التجارية لا تشتري بضاعة بقصد إعادة بيعها أو خامات بقصد تصنيعها ثم إعادة بيعها وتحقيق أرباح من وراء ذلك النشاط، وإنما تمارس هذه الهيئات نشاطاً معيناً يختلف من هيئة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال نجد أن نشاط النوادي الرياضية يختلف عن نشاط الجمعيات الخيرية، عن نشاط الجمعيات العلمية، وعن نشاط النقابات والروابط والاتحادات المختلفة وغيرها. لذلك كان لابد للقائمين على إدارة هذه الهيئات من قياس ومعرفة نتائج نشاط الهيئة وإمداد الجهات الإدارية المشرفة على هذه الهيئات بالمعلومات المطلوبة ذات العلاقة.

ولهذا يتم قياس نتيجة أعمال هذه الهيئات فى نهاية كل فترة محاسبية (غالباً سنة) عن طريق إعداد حساب ختامى يطلق عليه حساب الإيرادات والمصروفات (مثلاً هو الحال فى منشآت المهن الحرة). ويجب إعداد هذا الحساب على أساس قاعدة الاستحقاق (الربح المكتسب) حيث يجعل مدينا بجميع المصروفات والأعباء الثابتة المتعلقة بالفترة المحاسبية سواء دفعت أو لم تدفع خلال الفترة، كما يجعل دائماً بالإيرادات المختلفة المتعلقة بالفترة سواء حصلت أو لم تحصل خلال هذه الفترة، مع مراعاة تطبيق سياسة الحيلة والحذر عند إعداد حساب الإيرادات والمصروفات والتى تقضى بتكوين المخصصات الكافية لمقابلة أية خسائر يحتمل حدوثها مستقبلاً وبالنسب الكافية لتغطية هذه الخسائر. ويمثل رصيد هذا الحساب زيادة الإيرادات عن المصروفات (فائض الإيرادات) أو العكس عجز الإيرادات عن المصروفات خلال الفترة المحاسبية. ويرحل هذا الرصيد إلى حساب الفائض المجمع.

حساب الفائض المجمع:

تتأسس الهيئات غير التجارية عادة بدون رأس مال على العكس مما هو متعارف عليه فى المنشآت التجارية - ولكن يتم تمويل الهيئة وتغطية مصروفاتها وأعبائها الدورية عن طريق تحصيل رسوم العضوية والاشتراكات الدورية علاوة على التبرعات والإعانات وإيرادات الأنشطة الداخلية كما سبق أن أوضحنا - فإذا تبقى فى نهاية الفترة المحاسبية فائض بمعنى أن مجموع الإيرادات كان أكبر من المصروفات والأعباء المتعلقة بالفترة، فإن هذا الفائض لا يوزع على الأعضاء المكونين للهيئة بل يرحل من فترة إلى أخرى ويتجمع فى حساب يطلق عليه «حساب الفائض المجمع» وهو عبارة عما يتجمع من صافى إيرادات كل فترة إن كان هناك فائض بالطبع.

وبناء على ذلك يمكن القول أن حساب الفائض المجمع فى الهيئات غير التجارية يناظر ويقابل حساب رأس المال فى المنشآت التجارية. ولذلك إذا كان هناك زيادة فى الإيرادات عن المصروفات (فائض Surplus) خلال الفترة المحاسبية، فإن هذه الزيادة أو الفائض يزداد به حساب الفائض المجمع أى يجعل دائماً به. أما إذا كان هناك زيادة فى المصروفات عن الإيرادات (عجز Deficit) فإن هذا العجز (الخسارة) يخفض به حساب الفائض المجمع أى

يجعل مدينا به. بالإضافة إلى ترحيل قيمة الأصول العينية التي تؤول إلى الهيئة بطريق التبرع أو الهبة أو الوصية، وأيضا الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة إلى حساب الفائض المجمع.

حساب الفائض الخاص

قد تقوم الهيئات غير التجارية من جمعيات علمية ونوادٍ رياضية بتخصيص أموال أو استثمارات معينة لأجل خدمة غرض معين من أغراضها، ومثال ذلك الإنفاق على الجوائز الممنوحة للفائزين ببطولات رياضية أو للمتفوقين في العلوم أو الآداب أو لمساعدة طلاب الجامعات في مواصلة دراستهم. وفي هذه الحالة يفضل تخصيص حساب مستقل لهذه الأموال أو الاستثمارات المخصصة أو المقيدة لغرض معين يطلق عليه د / الفائض الخاص (فائض الجوائز مثلا)، بالإضافة إلى فتح حسابات مستقلة لأوجه الاستثمارات التي تستثمر فيها المبالغ المخصصة لهذه الأغراض. وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فتكون على النحو التالي:

أ - حالة تبرع أحد الأعضاء بتبرعات عينية أو نقدية من أجل الجوائز ففي هذه الحالة يجرى القيد التالي:

من مذكورين

د / عقارات (للجوائز)

أو د / ودائع بالمصرف (للجوائز)

أو د / أوراق مالية (للجوائز)

إلى د / الفائض الخاص - فائض الجوائز

إثبات التبرعات من أجل الجوائز أو لأغراض أخرى

ب - حالة إقرار اللجنة الشعبية للهيئة بتخصيص بعض الممتلكات (الأصول) لأغراض الجوائز مثلا، وفي هذه الحالة يجرى القيدان التاليين (بأرقام افتراضية للتوضيح)

من مذكورين .

70 000 حـ / عقارات (لفائض الجوائز)

50 000 حـ / استثمارات أ. مالية (لفائض الجوائز)

30 000 حـ / ودائع بالمصرف (لفائض الجوائز)

إلى مذكورين

70 000 حـ / العقارات

5 000 حـ / استثمارات أ. مالية

3 000 حـ / المصرف/ الخزينة

(تخصيص بعض الاصول لأغراض الجوائز)

15 0000 من حـ / الفائض المجمع

15 0000 إلى حـ / الفائض الخاص/ فائض الجوائز

(إثبات تكوين فائض الجوائز من الفائض المجمع)

وقد تقوم الهيئة بشراء أوراق مالية خصيصا لأغراض الجوائز، وفي هذه الحالة يجرى القيد التالي:

من حـ / أوراق مالية (لفائض الجوائز)

إلى حـ / المصرف/ الخزينة

إثبات سداد تكلفة الأوراق المالية المشتراة لأغراض الجوائز

من حـ / الفائض المجمع

إلى حـ / الفائض الخاص

تخفيض الفائض المجمع بقيمة الأوراق المالية المشتراة لأغراض الجوائز

ومن الجدير بالذكر في هذا الصدد أنه يجب إضافة إيرادات العقارات وإيرادات الاستثمارات وفوائد الودائع وأرباح بيع الأوراق المالية المخصصة لغرض معين كالجوائز إلى

حساب الفائض الخاص (فائض الجوائز مثلا) مع مراعاة استبعاد أية مصروفات يتم إنفاقها فى سبيل تحصيل هذه الإيرادات مثل مصروفات وعمولة المصرف، كما يخصم أيضا من حساب الفائض الخاص خسائر بيع الأوراق المالية وقيمة الجوائز الممنوحة.

ملخص المقبوضات والمدفوعات

لما كانت معظم عمليات الهيئات غير التجارية عمليات نقدية ينعكس أثرها على دفتر النقدية التحليلي، فإنه فى معظم الأحيان يعد ملخص المقبوضات والمدفوعات (حساب المقبوضات والمدفوعات) تمهيدا لإعداد حساب الإيرادات والمصروفات. وفى هذا الصدد نود أن نشير إلى الفروق بين حساب الإيرادات والمصروفات وملخص المقبوضات والمدفوعات وذلك فى الجدول (3-3)

الجدول (3-3)

مقارنة بين ملخص المقبوضات والمدفوعات وحساب الإيرادات والمصروفات

حساب الإيرادات والمصروفات	ملخص المقبوضات والمدفوعات
1 - يمثل أرصدة عمليات الفترة المحاسبية من إيرادات ومصروفات.	1 - يمثل قائمة بالعمليات النقدية التى تمت أى التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.
2 - يبين فقط عناصر الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة المحاسبية سواء حصلت أو لم تحصل وسواء دفعت أو لم تدفع.	2 - يبدأ بالرصيد النقدى أول الفترة بكل من المصرف والخزينة ثم الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة، ويشمل أيضا مقبوضات أو مدفوعات خاصة بفترات ماضية أو مستقبلية.
3 - لا يتضمن إلا عناصر الإيرادات والمصروفات الإيرادية فقط.	3 - يتضمن عناصر الإيرادات والمصروفات الإيرادية والرأسمالية معا، مادامت قد تمت بصك أو نقدا خلال الفترة المحاسبية.
4 - رصيده يمثل الفائض (زيادة إيرادات الفترة عن مصروفاتها) أو العجز (زيادة مصروفات الفترة عن إيراداتها).	4 - رصيده يمثل المبلغ الموجود فعلا بالمصرف أو الخزينة فى نهاية الفترة.
5 - عبارة عن حساب ختامى لقياس نتيجة الأعمال.	5 - عبارة عن قائمة للتدفق النقدى.

ومن المفيد هنا الإشارة إلى أن البيانات والحسابات التى تقدم عن الهيئة غير التجارية تكون عادة فى شكل ملخص المقبوضات والمدفوعات بالإضافة إلى البيانات والملاحظات الخاصة بالتسويات الجردية ذات العلاقة بالمقدمات والمستحقات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات. وحتى يمكن إعداد حساب الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالى للهيئة على أسس ومبادئ محاسبية متعارف عليها فإنه على المحاسب استنتاج وقياس العناصر والمبالغ الواجب تحميلها على هذا الحساب، والواجب بيانها فى هذه القائمة، وذلك كما سوف نوضحه من خلال أمثلة تطبيقية حالاً.

ثانياً: قياس المركز المالى

تقوم الهيئات غير التجارية فى نهاية الفترة المحاسبية المتخذة أساساً لقياس نتيجة أعمالها بإعداد ميزانية بالشكل التقليدى أو قائمة تصور مركزها المالى، حيث تبين جميع أرصدة الحسابات المفتوحة فى نهاية الفترة المحاسبية. وتعد الميزانية أو قائمة المركز المالى بنفس الأسلوب المتبع فى إعدادها بالمنشآت التجارية مع اختلاف رئيسى وهو استبدال حساب الفائض المجمع الذى يمثل صافى الأصول (مجموع الأصول - مجموع الخصوم) ليحل محل حساب رأس المال فى جانب الخصوم كما سبق أن أوضحنا.

وتبويب عناصر الأصول بقائمة المركز المالى - بنفس طريقة التبويب فى المنشآت التجارية - على النحو التالى:

الأصول الثابتة:

وتشمل جميع الأصول ذات الطبيعة الرأسمالية التى تحصل عليها الهيئة بغرض استخدامها فى ممارسة نشاطها أو لتحقيق إيرادات لها. ومن أمثلة هذه الأصول الأراضى والمباني والأثاث والسيارات والأبواب والمعدات وهكذا ويتم احتساب مصروفات إهلاك لهذه الأصول باستثناء الأراضى إما على أساس طريقة القسط الثابت أو المتناقص أو طريقة إعادة التقدير خصوصاً بالنسبة للأبواب والمعدات الرياضية وأبواب ومهمات المطاعم.

الأصول المتداولة:

تشمل على سبيل المثال مصرفاً جارياً، خزانة، صندوق المصروفات النثرية، الاستثمارات

في أوراق مالية، مدينون نظير سلف، مخزون المؤن الغذائية والمشروبات بالنسبة للمطعم أو المقهى.

الأرصدة المدينة الأخرى:

تشمل الاشتراكات المستحقة والإيرادات الأخرى المستحقة والمصروفات المقدمة كإيجار والتأمينات كتأمين الهاتف أو تأمين إيجار مبنى الهيئة... الخ أما بالنسبة لجانب الخصوم في قائمة المركز المالي فيبوب إلى:

الفائض المجمع: سبق إيضاحه.

الخصوم الثابتة: مثل القروض طويلة الأجل أو سندات تحت الدفع طويلة الأجل.

الخصوم المتداولة : مثل الدائنين ومصرف سحب على المكشوف.

الأرصدة الدائنة الأخرى: وتشمل الاشتراكات المحصلة مقدما وأية إيرادات أخرى محصلة مقدما والمصروفات المستحقة..... الخ.

وسوف نعرض فيما يلي أربع حالات تطبيقية متنوعة بغرض إيضاح كيفية قياس نتيجة الأعمال وتصوير المركز المالي في الهيئات غير التجارية، وذلك لتحقيق الهدف الذي نسعى إليه من دراسة هذا الفصل.

مثال تطبيقي (1)

الأرصدة التالية مستخرجة من دفاتر نادي الاتحاد الرياضي بالزاوية في 1990/12/31
(الأرقام بالدينارات)

20 000	أراضي الملاعب	50 000	الأثاث	30 000	السيارات
20 500	المصرف	10 000	مجمع إهلاك الأثاث	5 000	اشتراكات مستحقة
15 000	اشتراكات لدى الحياة	8 000	اشتراكات مقدمة		
2 000	مصروفات مباريات رياضية	10 000	إيرادات مباريات رياضية		
10 000	مرتبات الموظفين	60 500	الاشتراكات		
60 000	الأوراق المالية	20 000	رسوم العضوية		
2 000	ربح بيع أ. مالية	35 000	تبرعات نقدية		
25 000	مصروفات عمومية	8 000	إيرادات أ. مالية		
20 000	مصروفات المطعم	30 000	إيرادات المطعم		

وعند الجرد في 1990/12/31 حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

- 1 - تقدر نسبة إهلاك الأثاث 15% سنويا، والسيارات 20% سنويا علما بأنها بدأت في الاستخدام في 1990/7/1.
- 2 - يبلغ معدل العائد من الاستثمارات في الأوراق المالية 15% سنويا علما بأنه قد تم بيع أوراق مالية في 1990/7/1 بمبلغ 22 000 دينار.
- 3 - تبلغ قيمة الاشتراكات المستحقة على بعض الأعضاء في 1990/12/31 مبلغ 20 000 دينار، والاشتراكات المحصلة مقدما من البعض الآخر عن النصف الأول من عام 1990 مبلغ 2 500 دينار.
- 4 - قدرت قيمة المخزون من المؤن الغذائية والمشروبات بالمطعم في 12/31 بمبلغ 5 000 دينار.

- 5- مرتبات الموظفين عن شهرى نوفمبر وديسمبر لم تدفع بعد.
- 6 - تبرع أحد الأعضاء بقطعة أرض قدرت قيمتها 10 000 دينار ولم تقيد حتى 90/12/31.

المطلوب:

- أ - إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة.
- ب - تصوير حسابات الاشتراكات، ح / المطعم فى 1990/12/31.
- ج - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية فى 1990/12/31 .
- د - إعداد الميزانية كما تظهر فى ذلك التاريخ.

الحل

أ- قيود التسويات الجردية

تمهيد:

- 1- مصروف إهلاك الأثاث = $50\,000 \times 10\% \times 1 = 5\,000$ دينار
- مصروف إهلاك السيارات = $30\,000 \times 20\% \times \frac{6}{12} = 3\,000$ دينار
- 2- يلاحظ أن رصيد أ. مالية الظاهر بالأرصدة يمثل الرصيد فى 12/31.
- إيراد أ. مالية = $60\,000 \times \frac{15}{100} \times 1 = 9\,000$
- وبالنسبة للجزء المباع بمبلغ 22 000 فى 7/1 . علما بأن ربح البيع بالأرصدة بلغ 2 000 دينار، ومن ثم تكون:

تكلفة أ. مالية المباعة = 22 000 - 2 000 = 20 000 دينار	
إيراد أ. مالية الخاص بهذا الجزء = $20\,000 \times \frac{15}{100} \times \frac{6}{12} = 1\,500$	
الإيراد الذى يخص الفترة	10 500
(-) المحصل منه (الرصيد)	8 000
إيراد أ. مالية مستحقة (الأصول بالميزانية)	2 000

$$3 - \text{الأجور والمرتبات الشهرية} = \frac{10\,000}{10 \text{ شهور}} = 1\,000 \text{ دينار}$$

$$\text{الأجور والمرتبات السنوية} = 12 \times 1\,000 = 12\,000 \text{ د. / م}$$

$$\text{الأجور المستحقة} = 2 \times 1\,000 = 2\,000 \text{ د.} \leftarrow \text{الميزانية (خصوم)}$$

وتكون القيود كما يلي:

من مذكورين

$$5\,000 \text{ د. / مصروف إهلاك الأثاث}$$

$$3\,000 \text{ د. / مصروفات إهلاك السيارات}$$

إلى مذكورين

$$5\,000 \text{ د. / مجمع إهلاك الأثاث}$$

$$3\,000 \text{ د. / مجمع إهلاك السيارات}$$

$$8\,000 \text{ من د. / الإيرادات والمصروفات}$$

إلى مذكورين

$$5\,000 \text{ د. / مصروف إهلاك الأثاث}$$

$$3\,000 \text{ د. / مصروف إهلاك السيارات}$$

$$2\,500 \text{ من د. / إيرادات مالية مستحق}$$

$$2\,500 \text{ إلى د. / إيرادات مالية}$$

$$10\,500 \text{ من د. / إيرادات مالية}$$

$$10\,500 \text{ إلى د. / الإيرادات والمصروفات}$$

$$2\,000 \text{ من د. / الأجور والمرتبات}$$

$$2\,000 \text{ إلى د. / أجور ومرتبات مستحقة}$$

$$12\,000 \text{ من د. / الإيرادات والمصروفات}$$

$$12\,000 \text{ إلى د. / الأجور والمرتبات}$$

20 000 من حـ / الاشتراكات المستحقة

20 000 إلى حـ / الاشتراكات

25 000 من حـ / الاشتراكات

25 000 إلى حـ / اشتراكات مقدمة 12/31

5 000 من حـ / مؤن غذائية آخر الفترة

5 000 إلى حـ / المطعم

10 000 من حـ / أراضٍ

10 000 إلى حـ / الفائض المجمع

إثبات قيمة الأراضي التي تبرع بها العضو طبقا لتقدير اللجنة الفنية

تحديد الفائض المجمع في 1990/12/31

يمكن تحديده عن طريق إعداد ميزان المراجعة كما يلي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
20 000	10 000	أراضٍ وملاعب
50 000		الأثاث ومجمع إهلاك الأثاث
30 000		السيارات
20 500		المصرف
5 000		أشتراكات مستحقة
	15 000	أشتراكات مدى الحياة
	8 000	أشتراكات مقدمة
2 000	10 000	مصرفات وإيرادات مباريات
10 000		مرتبات الموظفين
	60 500	الاشتراكات
60 000		أ. مالية
	20 000	رسوم العضوية
	2 000	ربح بيع أ. مالية
	35 000	تبرعات نقدية
25 000		مصرفات عمومية
	8 000	إيرادات أ. مالية
20 000	30 000	مصرفات وإيرادات المطعم
	44 000	الفائض المجمع
	242 500	
242 500		

الفائض المجمع = مجموع الأرصدة المدينة - مجموع الأرصدة الدائنة

$$242\,500 - 198\,500 = 44\,000$$

ب - تصوير حساب الاشتراكات، د/ المطعم
د/ الاشتراكات

5 000	إلى د/ اشتراكات مستحقة 1/1	8 000	من د/ اشتراكات مقدمة 1/1
25 000	إلى د/ اشتراكات مقدمة 12/31	60 500	من د/ المصرف
58 500	إلى د/ الإيرادات والمصروفات	20 000	من د/ اشتراكات مستحقة 12/31
88 500		88 500	

د/ اشتراكات مستحقة

5 000	الرصيد 1/1	5 000	من د/ الاشتراكات 1/1
20 000	إلى د/ الاشتراكات	20 000	رصيد 12/31
25 000		25 000	

د/ اشتراكات مقدمة

8 000	إلى د/ الاشتراكات	8 000	رصيد 1/1
25 000	رصيد 12/31	25 000	من د/ الاشتراكات 12/31
33 000		33 000	

ح/المطعم

إلى ح/ مصروفات المطعم	20 000	من ح/ إيرادات المطعم	30 000
إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	15 000	من ح/ مخزون مؤن غذائية 12/31	5 000
	35 000		35 000

ج -

نادي الاتحاد العربي

ح/الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في

1990/12/31

إلى ح/ مصروف إهلاك الأثاث	5 000	من ح/ الاشتراكات	58 500
إلى ح/ مصروف إهلاك السيارات	3 000	من ح/ رسوم العضوية	20 000
إلى ح/ الأجور والمرتبات	12 000	من ح/ تبرعات نقدية	35 000
إلى ح/ مصروفات المباريات	2 000	من ح/ إيرادات مباريات	10 000
إلى ح/ مصروفات عمومية	25 000	من ح/ ربح بيع أ. مالية	2 000
		من ح/ إيراد أ. مالية	10 500
		من ح/ المطعم	15 000
إلى ح/ الفائض المجمع	104 000		
	151 000		151 000

الميزانية في 1990/12/31

أصول ثابتة			الفائض	44 000	
أراضٍ	30 000		+ تبرعات عينية (أراضى)	10 000	
أثاث	50 000			54 000	
- مجمع الإهلاك	15 000	35 000	+ فائض الإيرادات	104 000	158 000
السيارات	30 000		اشتراكات مدى الحياة		15 000
- مجمع الإهلاك	3 000	27 000	خصوم متداولة		
مج الأصول الثابتة		92 000	مرتبات مستحقة	2 000	
أصول متداولة			اشتراكات مقدمة	25 000	
مصرف	20 500				27 000
أ. مالية	60 000				
مخزون مؤن غذائية	5 000	85 500			
أرصدة مدينة أخرى					
إيرادات أ. مالية مستحقة	2 500				
اشتراكات مستحقة	20 000	22 500			
		200 000			200 000

مثال تطبيقي (2)

إليك الأرصدة المستخرجة من دفاتر جمعية العلوم الإنسانية بجامعة الجبل الغربي، وذلك في 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات).

30 000 أثاث 20 000 سيارات (مشتراه في 91/7/1)

40 000 مصرف 150 000 أوراق مالية (منها سندات تم شراؤها بمبلغ 50 000 دينار في 91/10/1) 4 000 اشتراكات محصلة مقدما

10 000 مجمع إهلاك الأثاث 10 000 اشتراكات مستحقة

20 000 اشتراكات لمدى الحياة 66 000 الاشتراكات

10 000 رسوم العضوية 20 000 تبرعات

5 000 مصروف إيجار 10 000 إيراد استثمارات

10 000 أجور ومرتبات 6 000 مصروفات عمومية متنوعة

13 000 إيرادات المجلة العلمية 2 000 مصروفات المجلة العلمية

وقد تبين من عملية الجرد في 12/31 البيانات الإضافية التالية:

1- تبرع أحد أعضاء الجمعية بأثاث قدرت قيمته 10 000 دينار وذلك في 1990/12/31م ولم يقيد بالدفاتر.

2- يقدر معدل إهلاك الأثاث 10٪ سنويا (قسط متناقص) والسيارات بمعدل 20٪ سنويا (قسط ثابت).

3- يبلغ معدل العائد على الاستثمار في الأوراق المالية 16٪ سنويا.

4- أحد الأعضاء مدينا بمبلغ 2 000 دينار قيمة اشتراكات مستحقة، لا أمل في تحصيلها نظرا لاسقاط عضويته.

5- يقدر الإيجار الشهري بمبلغ 500 دينار.

6- هناك جزء من الاشتراكات لمدى الحياة قيمته 5 000 دينار لم يتم ترحيله للفائض المجمع نظرا لوفاء أحد الأعضاء المشتركين لمدى الحياة.

7- تبلغ قيمة الاشتراكات المستحقة عن عام 1991 مبلغ 15 000 دينار والاشتراكات المحصلة مقدما عن عام 1992 مبلغ 10 000 دينار.

المطلوب:

أ - اعداد الحساب الختامى الذى يبين نتيجة نشاط الجمعية عن السنة المنتهية فى 1991/12/31.

ب - تصوير ح/ الفائض المجمع فى 1991/12/31.

ج - تصوير ميزانية الجمعية كما تظهر فى ذلك التاريخ.

تمهيد الحل

1- تحديد الفائض المجمع في 1991/12/31.

	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
الأثاث	30 000	
السيارات	20 000	
مصرف	40 000	
أوراق مالية	150 000	
اشتراكات مقدمة		4 000
مجمع إهلاك الأثاث		10 000
اشتراكات مستحقة	10 000	
اشتراكات مدى الحياة		20 000
الاشتراكات		66 000
رسوم العضوية		10 000
تبرعات		20 000
مصرف الإيجار	5 000	
إيراد أ. مالية		10 000
أجور ومرتبات	10 000	
مصرفات عمومية	6 000	
إيرادات المجلة		13 000
مصرفات المجلة	2 000	
	<u>273 000</u>	<u>153 000</u>

∴ الفائض المجمع = 273 000 - 153 000 = 120 000 دينار

10 000 من ح/ الأثاث

10 000 إلى ح/ الفائض المجمع

إثبات قيمة الأثاث المتبرع به في 90/12/31

2 - تصوير حساب الإشتراكات

ح/الإشتراكات

91/1/1	من الرصيد	4 000	91/1/1	إلى الرصيد	10 000
	من ح/ المصرف خلال العام	66 000		إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	67 000
12/31	من ح/ الإيرادات والمصروفات (اشتراكات معنومة)	2 000	91/12/31	إلى الرصيد	10 000
91/12/31	من الرصيد	15 000			
		87 000			87 000
92/1/1	من الرصيد	10 000	92/1/1	الرصيد	15 000

ح/الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 1991/12/31

من ح/ الاشتراكات	67 000	إلى ح/ مجمع إهلاك الأثاث	3 000
من ح/ إيرادات استثمارات	18 000	إلى ح/ مجمع إهلاك السيارات	2 000
من ح/ رسوم العضوية	10 000	إلى ح/ الاشتراكات المعنومة	2 000
من ح/ التبرعات	20 000	إلى ح/ الإيجار	6 000
من ح/ إيرادات المجلة	13 000	إلى ح/ أجور ومرتبات	10 000
		إلى ح/ مصروفات عمومية	6 000
		إلى ح/ مصروفات المجلة	2 000
		إلى ح/ الفائض المجمع	97 000
		زيادة الإيرادات عن المصروفات	
	128 000		128 000

3- تصوير حساب الفائض المجمع في 91/12/31

91/1/1	الرصيد	120 000	12/31	إلى الرصيد	232 000
	من ح/ الأثاث	10 000			
	من ح/ اشتراكات مدى الحياة	5 000			
	من ح/ الإيرادات والمصروفات	97 000			
		232 000			232 000

قائمة المركز المالي

1991/12/31 فی

أصول ثابتة			
أثاث	40 000		
- مجمع الإهلاك	13 000		27 000
السيارات	20 000		
- مجمع الإهلاك	2 000		18 000
أصول متداولة			
أوراق مالية	150 000		
مصرف	40 000		
أرصدة مدينة أخرى			190 000
اشتراكات مستحقة	15 000		
إيرادات استثمارات مستحقة	8 000		
			23 000
			258 000
الفائض المجمع	120 000		
يضاف إليه:			
الأثاث (تبرعات)	10 000		
اشتراكات مدى الحياة	5 000		
فائض الإيرادات	97 000		
	232 000		
اشتراكات مدى الحياة	15 000		
أرصدة دائنة أخرى			
اشتراكات مقدمة	10 000		
إيجار مستحق	1 000		
	11 000		
			258 000

مثال تطبيقي (3)

البيانات التالية مستخرجة من سجلات نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين بطرابلس :

40 000 اشتراكات مستحقة على الأعضاء في 90/1/1

10 000 اشتراكات محصلة مقدماً في 90/1/1

200 000 اشتراكات محصلة خلال العام المنتهى في 90/12/31 تفصيلها على النحو التالي :

30 000 محصلة من اشتراكات عام 89

150 000 محصلة من اشتراكات عام 90

20 000 محصلة من اشتراكات عام 91

فإذا عملت أن :

1- عدد أعضاء النقابة في 90/12/31 بلغ 2000 عضواً

2- الاشتراك السنوي للعضو 100 دينار

3- اللجنة الشعبية للنقابة قررت فصل الأعضاء المتأخرين عن سداد اشتراكات عام 89 واعتبار

كل ما في ذمتهم من اشتراكات مستحقة حتى 90/12/31 للنقابة اشتراكات معدومة

فالمطلوب :

أ - إعداد حساب الاشتراكات كما يظهر في 91/1/1

ب - بيان ما يجب ظهوره بالحساب الختامي والمركز المالي للنقابة في 90/12/31

الحل

هناك طريقتان لإعداد حساب الاشتراكات هما :

الطريقة الأولى : تسوية الاشتراكات عن طريق تصوير حساب واحد للاشتراكات كالآتي :

ح/ الاشتراكات

من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 90/1/1	10 000	إلى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 90/1/1	40 000
من ح/ المصرف	30 000		
(محصل من الرصيد المستحق) 90/1/1		إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	200 000
من ح/ اشتراكات مستحقة معدومة 90/12/31	10 000	اشتراكات تخص عام 90	
من ح/ المصرف	150 000	إلى الرصيد (اشتراكات مقدمة) 90/12/31	20 000
(محصل من اشتراكات عام 90)			
من ح/ المصرف	20 000		
محصل عن اشتراكات مقدمة عن عام 91			
من الرصيد (اشتراكات مستحقة) 90/12/31	40 000		
	260 000		260 000
من الرصيد (اشتراكات مقدمة) 91/1/1	20 000	إلى الرصيد (اشتراكات مستحقة) 91/1/1	40 000

الأثر على الحساب الختامي والمركز المالي في 90/12/31

ح/ الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في 90/12/31

من ح/ الاشتراكات	200 000	إلى ح/ اشتراكات معدومة	10 000
------------------	---------	------------------------	--------

الميزانية في 1990/12/31

خصوم

أصول

اشتراكات مستحقة	40 000	اشتراكات مقدمة	20 000
-----------------	--------	----------------	--------

الطريقة الثانية : تسوية الاشتراكات عن طريق ثلاثة حسابات كالتالي :

ح/ الاشتراكات

إلى ح/ اشتراكات مقدمة 90/12/31	20 000	من ح/ اشتراكات مقدمة 90/1/1	10 000
		من ح/ المصرف	150 000
إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	200 000	اشتراكات محصلة خلال عام 90	
		من ح/ المصرف	20 000
		اشتراكات محصلة عن عام 91	
		من ح/ اشتراكات مستحقة 90/12/31	40 000
	220 000		220 000

ح/ اشتراكات مستحقة

رصيد 90/1/1	40 000	من ح/ المصرف محصل خلال عام 90	30 000
إلى ح/ الاشتراكات 90/12/31	40 000	من ح/ اشتراكات معدومة	10 000
		رصيد 90/12/31	40 000
	80 000		80 000
رصيد 91/1/1	40 000		

ح/ اشتراكات مقدمة

رصيد 90/1/1	10 000	إلى ح/ الاشتراكات 90/1/1	10 000
من ح/ الاشتراكات 90/12/31	20 000	رصيد 90/12/31	20 000
	30 000		30 000
رصيد 91/1/1	20 000		

أما حساب الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 90/12/31 وكذلك ميزانية النقابة في هذا التاريخ فلا يختلفان في إعدادهما عن الشكل الذي ظهر به في الطريقة الأولى.

مثال تطبيقي شامل (4)

ظهرت ميزانية نادى العروبة بينغازى فى 1990/1/1 على النحو التالى :

الميزانية فى 1990/1/1

الفائض المجمع	400 000	أصول ثابتة		
		أراضى ملاعب		175 000
اشتراكات مدى الحياة	60 000	مبانٍ	150 000	
دائنون	15 000	- مجمع الإهلاك	20 000	
				130 000
		الأثاث	80 000	
		- مجمع الإهلاك	10 000	
				70 000
أرصدة دائنة أخرى		مج الأصول الثابتة		375 000
اشتراكات مقدمة	25 000			
		أصول متداولة		
		مؤن غذائية بالمطعم	5 000	
		أدوات ومهمات المطعم	6 000	
		أدوات رياضية	8 000	
		مصرف	80 000	
		صندوق م. نثرية	8 500	
				107 500
		أرصدة مدينة أخرى		
		اشتراكات مستحقة	15 000	
		مرتبات مقدمة للمدربين	2 500	17 500
	500 000			500 000

كما ظهر ملخص المقبوضات والمدفوعات التى تمت بنادى العروية خلال السنة المنتهية فى 1990/12/31 كما يلى :

أولاً : المقبوضات :

5 000 رسوم عضوية 60 000 اشتراكات 17 000 تبرعات حرة
40 000 إعانة أمانة الشباب والرياضة 50 000 تبرعات مخصصة لإقامة حمام السباحة
55 000 إيرادات مبيعات المطعم
35 000 إيرادات الملاعب الرياضية 25 000 إيرادات الحفلات

ثانياً : المدفوعات

22 500 مرتبات المدربين 5 000 نور وتدفئة
55 000 مصروفات إدارية 3 500 مصروفات نثرية
3 500 قرطاسية 3 000 هاتف وبرق
25 000 انتقالات 35 000 مصروفات إقامة حمام السباحة
مصروفات تشغيل المطعم
25 000 مشتريات مؤن غذائية 3 500 أجور عمال
1 500 وقود 2 000 مصروفات متنوعة
مصروفات الحفلات
2 000 إعلانات ودعاية 1 800 طبع تذاكر 1 700 عمولة موزعى التذاكر
وقد تبين من فحص مستندات ودفاتر النادى فى 1990/12/31 ما يلى :

1- الاشتراكات

بلغت الاشتراكات المحصلة مقدماً عن عام 92 مبلغ 20 000 دينار، والاشتراكات المستحقة في 90/12/31 مبلغ 45 000 دينار علماً بأن منها اشتراكات لأمل في تحصيلها قيمتها 5 000 دينار

2- المطعم

أ - قدرت تكلفة المؤن الغذائية المتبقية في 12/31 مبلغ 3 000 دينار

ب - قدرت الأدوات والمهمات بالمطعم بمبلغ 4 000 دينار

3- الملاعب

أ - قدرت قيمة الأدوات الرياضية بمبلغ 6 500 دينار

ب - مرتبات المدربين الشهرية تبلغ 2 500 دينار

4- حمام السباحة

تم الإنتهاء من تنفيذ مشروع حمام السباحة في 1990/6/30 وتقرر احتساب اهلاكه بمعدل 10٪ سنوياً

5- المباني :

يحسب إهلاك للمباني بمعدل 5 ٪ سنوياً ويوزع بين النادي والملاعب والمطعم بنسبة 10-3-2

6- الأثاث :

يحسب إهلاك الأثاث بمعدل 10٪ سنوياً ويوزع بين النادي والملاعب والمطعم بنسبة 4-2-2.

7- مصروفات النور والتدفئة

توزع بين النادي والملاعب والمطعم بنسبة 50٪ ، 30٪ ، 20٪ على الترتيب

8- تم إسقاط عضوية أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة نظراً لوفاته وكانت قيمة اشتراكه 5 000 دينار

المطلوب :

أ - تصوير الحسابات التالية كما تظهر بدفتر الأستاذ العام في 1990/12/31:

ح/ الاشتراكات	ح/ اشتراكات مدى الحياة
ح/ الملاعب	ح/ المطعم
ح/ الحفلات	ح/ حمام السباحة
ح/ مخصص حمام السباحة	ح/ التبرعات الحرة
ح/ الفائض المجمع	

ب - إعداد الحساب الختامي للنادي عن السنة المنتهية في 1990/12/31.

ج - تصوير المركز المالي للنادي في 1990/12/31 .

الحل

أ - تصوير الحسابات بدفتر الأستاذ العام د/ الاشتراكات

1/1	من الرصيد (اشتراكات مقدمة)	25 000	90/1/1	إلى الرصيد (اشتراكات مستحقة)	15 000
90	من د/ المصرف خلال عام	60 000	12/31	إلى د/ الإيرادات والمصروفات	95 000
12/31	من د/ اشتراكات معدومة	5 000	90/12/31	إلى الرصيد	20 000
12/31	من الرصيد	40 000			
		130 000			130 000

د/ اشتراكات مدى الحياة

90/1/1	رصيد	60 000	12/31	إلى د/ الفائض المجمع	5 000
			12/31	رصيد	55 000
		60 000			60 000

د/ الملاعب

ايرادات الملاعب	35000	استهلاك أدوات ومهمات رياضية	1 500
		مرتبات مدربين	30 000
		م. إهلاك مباني	1 500
		م. إهلاك الأثاث	3 000
		م. النور والتدفئة	1 500
من د/ الإيرادات والمصروفات	3 250	م. إهلاك حمام السباحة	1 750
	38 250		38 250

ح/ المطعم

إيرادات مبيعات خلال عام 90	55 000	مؤن غذائية (رصيد أول الفترة) 90/1/1	5 000
مؤن غذائية باقية 90/12/31	3 000	مشتريات مؤن خلال العام	25 000
		م . إهلاك المباني	1 000
		م . إهلاك الأثاث	2 000
		م . نور وتدفئة	1 000
		استهلاك أنوات ومهمات	2 000
		أجور عمال	3 500
		وقود	1 500
		مصرفات متنوعة	2 000
		إلى ح/ الإيرادات والمصرفات 12/31	15 000
	58 000		58 000

ح/ الحفلات

إيرادات الحفلات	25 000	إعلانات ودعاية	2 000
		طبع تذاكر	1 800
		عمولة موزعي التذاكر	1 700
		إلى ح/ الإيرادات والمصرفات	19 500
	25 000		25 000

ح/ حمام السباحة

رصيد	35 000	إلى ح/ المصرف خلال عام 90	35 000
	35 000		35 000

ح/ مخصص حمام السباحة

إلى ح/ تبرعات حرة 90/12/31	15 000
إلى ح/ الفائض المجمع 90/12/31	35 000
من ح/ المصرف خلال عام 90	50 000
	50 000

ح/ التبرعات الحرة

إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	32 000
من ح/ المصرف خلال عام 90	17 000
من ح/ مخصص حمام السباحة	15 000
	32 000

ح/ الفائض المجمع

إلى الرصيد 90/12/31	536 750
رصيد 90/1/1	400 000
من ح/ اشتراكات مدى الحياة 90/12/31	5 000
من ح/ مخصص حمام السباحة 90/12/31	35 000
من ح/ الإيرادات والمصروفات 90/12/31	96 750
	536 750

(ب) تحديد نتيجة أعمال النادي

ح/ الإيرادات والمصروفات
عن السنة المنتهية في 1990/12/31

من ح/ الاشتراكات	95 000	إلى ح/ اشتراكات معلومة	5 000
من ح/ رسوم عضوية	5 000	إلى ح/ م . إهلاك المباني	5 000
من ح/ تبرعات حرة	32 000	إلى ح/ م . إهلاك الأثاث	4 000
من ح/ إعانة أمانة الشباب	40 000	إلى ح/ م . نور وتدفئة	2 500
من ح/ صافي إيراد المطعم	15 000	إلى ح/ مصروفات ادارية	55 000
من ح/ صافي إيراد الحفلات	19 500	إلى ح/ مصروفات نثرية	3 500
		إلى ح/ م . قرطاسية	3 500
		إلى ح/ هاتف وبرق	3 000
		إلى ح/ انتقالات	25 000
		إلى ح/ الملاعب (عجز)	3 250
		إلى ح/ الفائض المجمع 12/31	96 750
	206 500		206 500

ح/ المصرف

رصيد 90/1/1	80 000	من ح/ مرتبات المدربين	22 500
إلى ح/ رسوم العضوية	5 000	من ح/ نور وتدفتة	5 000
إلى ح/ اشتراكات	60 000	من ح/ مصروفات إدارية	55 000
إلى ح/ تبرعات حرة	17 000	من ح/ م ، قرطاسية	3 500
إلى ح/ اعانه أمانة الشباب	40 000	من ح/ هاتف وبرق	3 000
إلى ح/ تبرعات مخصصة لحمام السباحة	50 000	من ح/ انتقالات	25 000
إلى ح/ إيرادات مبيعات المطعم	55 000	من ح/ تكاليف إقامة حمام السباحة	35 000
إلى ح/ إيرادات ملاعب	35 000	من ح/ مشتريات مؤن غذائية	25 000
إلى ح/ إيرادات الحفلات	25 000	من ح/ أجور عمال	3 500
		من ح/ وقود	1 500
		من ح/ مصروفات متنوعة	2 000
		من ح/ إعلانات ودعاية	2 000
		من ح/ طبع تذاكر	1 800
		من ح/ عمولة موزعي التذاكر	1 700
		من الرصيد 90/12/31	180 500
	367 000		367 000

ح/ صندوق المصروفات النثرية

رصيد 90/1/1	8 500	من ح/ م. نثرية	3500
		من الرصيد 90/12/31	5000
	8 500		8500

(ح) تصوير المركز المالي للنادي في 1990/12/31

الميزانية في 1990/12/31

الفائض المجمع		536 750	أصول ثابتة		
		55 000	أراضي ملاعب		175 000
اشتراكات مدى الحياة		15 000	مبانٍ	150 000	
دائنون			- مجمع الإهلاك	27 500	122 500
			حمام السباحة	35 000	
			- مجمع الإهلاك	1 750	33 250
			الأثاث	80 000	
أرصدة دائنة أخرى			- مجمع الإهلاك	18 000	62 000
اشتراكات محصلة مقدما	20 000				392 750
مرتبات مدربين مستحقة	5 000				
		25 000	أصول متداولة		
			مؤن غذائية بالمطعم	3 000	
			أنوات ومهمات المطعم	4 000	
			أنوات رياضية	6 500	
			مصرف	180 500	
			صندوق م. نثرية	5 000	
					199 000
			أرصدة مدينة أخرى		
			اشتراكات مستحقة	40 000	40 000
		631 750			631 750

خلاصة الجزء الثالث

تناولنا في هذا الجزء موضوع المحاسبة في الهيئات الاجتماعية (غير التجارية) والتي تتعدد مسمياتها (جمعيات اجتماعية أو خيرية أو علمية أو فنية، والنوادي، والنقابات، والاتحادات والروابط وغيرها) لذلك أوضحنا في مقدمة هذا الجزء المقصود بهذه الهيئات ومميزات النشاط الذي تمارسه وهيكلها التنظيمي بصورة موجزة. وقد تم عرض هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول. اختص الأول بإبراز أهمية النظام المحاسبي كأداة للرقابة وحماية موجودات الهيئة، بالإضافة إلى معرفة نتيجة أعمالها ومركزها المالي في نهاية الفترة المحاسبية، كما تم عرض المجموعة الدفترية التي يعتمد عليها هذا النظام، حيث تمثلت في دفاتر إحصائية أو بيانية، ودفاتر محاسبية.

وفيما يتعلق بالفصل الثاني فقد أبرزنا عناصر الإيرادات المختلفة في الهيئات غير التجارية، والتي تضمنت رسوم العضوية والاشتراكات بأنواعها (مخفضة وعادية ولعدد من السنوات ولمدى الحياة) والتبرعات الحرة نقدية أو عينية والتبرعات المقيدة والإعانات وإيرادات النشاط الداخلي (حفلات - مطاعم - ملاعب - دوريات) وإيرادات استغلال فائض الأموال، كما ناقشنا المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات، وكذلك تم إلقاء الضوء على عناصر المصروفات في تلك الهيئات، والتي لا تختلف معالجتها المحاسبية عما سبق دراسته في مبادئ المحاسبة بالمنشآت التجارية.

أما فيما يتعلق بالفصل الثالث من هذا الجزء، فقد أظهرنا أهمية إعداد القوائم المالية (ح/الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالي) والتي تمثل المخرجات النهائية والرئيسية للمحاسبة في الهيئات غير التجارية.

وقد تم أيضاً مناقشة مفهومى الفائض المجمع والفائض الخاص والمعالجة المحاسبية لهما، بالإضافة إلى إبراز الفروق بين ملخص المقبوضات والمدفوعات وحساب الإيرادات والمصروفات. كما عرضنا بشكل مختصر قياس عناصر المركز المالي في هذه الهيئات، نظراً لعدم وجود

اختلافات جوهرية في إثبات وتقييم وتوجيه وتبويب هذه العناصر من الناحية المحاسبية عما هو معروف في المنشآت التجارية، باستثناء وجود حسابين للفائض (الفائض المجمع والفائض الخاص) محل حساب رأس المال (حقوق الملكية) في المنشآت التجارية.

هذا وقد تضمن هذا الفصل أربعة أمثلة تطبيقية بهدف تمكين القارئ من فهم ومعرفة كيفية إعداد القوائم المالية في الهيئات غير التجارية، مع التركيز على المعالجات المحاسبية للمشكلات التي ينفرد بها هذا النوع من القطاعات، بالإضافة إلى التركيز على أهمية مراعاة أصول التبويب المحاسبى عند عرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.

أسئلة للمناقشة

- 1- ما هو المقصود بالهيئات غير التجارية؟
- 2- وضح مميزات نشاط الهيئات غير التجارية؟
- 3- ناقش أهمية وجود النظام الأساسى فى الهيئات غير التجارية؟
- 4- ما المقصود بالدفاتر والسجلات الإحصائية فى الهيئات غير التجارية؟
- 5- وضح أهم الدفاتر المحاسبية فى الهيئات غير التجارية؟
- 6- ما هى أهم عناصر الإيرادات فى الهيئات غير التجارية؟
- 7- ما المقصود برسوم العضوية؟
- 8- ما هى أنواع الاشتراكات فى الهيئات غير التجارية؟
- 9- ما الفرق بين التبرعات الحرة والتبرعات المقيدة؟
- 10- وضح المقصود بإيرادات النشاط الداخلى فى الهيئات غير التجارية؟
- 11- هل يوجد حساب للمسحوبات فى الهيئات غير التجارية؟ ولماذا؟
- 12- هل تختلف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة فى الهيئات غير التجارية عما هو فى المنشآت التجارية؟
- 13- ما هى أنواع المصروفات الإيرادية فى الهيئات غير التجارية؟

- 14- هل يوجد حساب رأس المال في الهيئات غير التجارية؟ ولماذا؟
- 15- ما هو الفرق بين الفائض المجمع والفائض الخاص؟
- 16- ما المقصود بملخص المقبوضات والمدفوعات؟ وهل توجد فروق بينه وبين حساب الإيرادات والمصروفات؟ وضح؟
- 17- هل تختلف طريقة إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للهيئة الاجتماعية عنه بالنسبة للمنشأة المهنية؟ ناقش؟
- 18- هل يختلف إعداد وتبويب قائمة المركز المالي للهيئة الاجتماعية عنه بالنسبة للمنشأة التجارية؟ ناقش؟

تمارين وحالات تطبيقية

1- البيانات التالية مستخرجة من سجلات إحدى الجمعيات العلمية :

أ - الاشتراكات المخفضة

10 000 رصيد مدين 90/1/1 - 45 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90 منها

7 000 اشتراكات عن عام 91

ب - الاشتراكات العادية

25 000 رصيد دائن 90/1/1 - 65 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90 منها 8 000 دينار

اشتراكات محصلة مقدماً عن عام 91 وهناك اشتراكات مستحقة في 90/12/31 بلغت

15 000 دينار

ج - اشتراكات الأربع سنوات

15 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 87

40 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 88

75 000 الرصيد المرحل من اشتراكات عام 89

120 000 اشتراكات محصلة خلال عام 90

د - اشتراكات مدى الحياة

32 000 رصيد 90/1/1 ، وهناك 28 000 دينار اشتراكات حصلت خلال العام علماً بأن أحد

الأعضاء تم إسقاط عضويته نظراً لوفاته وكانت قيمة اشتراكه 5 000 دينار

المطلوب :

أولاً : إعداد الحسابات التالية كما تظهر في 90/12/31

ح/ الاشتراكات المخفضة ح/ الاشتراكات العادية
ح/ اشتراكات الأربع سنوات ح/ اشتراكات مدى الحياة

ثانياً : إظهار الأثر على الحساب الختامي والمركز المالي الجمعية في 90/12/31

2- استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر أحد النوادي الرياضية بطرابلس في 1989/12/31
(الأرقام بالدينارات)

30 000 أراضي ملاعب 20 000 المباني 10 000 أثاث
50 000 مصرف 2 000 مجمع اهلاك المباني 1 000 مجمع اهلاك الأثاث
7 000 اشتراكات مدى الحياة 10 000 اشتراكات مستحقة
5 000 اشتراكات مقدمة 100 000 اشتراكات
6 000 إعانات 13000 مرتبات العاملين
3 000 مصروفات اداريه 10 000 تبرعات
2 000 مصروفات قرطاسية 15 000 إيراد إيجار المقهى
20 000 إيراد مهرجان رياضي 5 000 مصروفات المهرجان الرياضي
وبعد فحص سجلات ومستندات النادي في 1989/12/31 تبين ما يلي :

1 - يقدر معدل إهلاك المباني 5٪ من الرصيد بعد الإهلاك، أما الأثاث 15٪ سنوياً من الرصيد بعد الإهلاك

2- تبرع أحد الأعضاء بسيارة للنادي تقدر قيمتها بمبلغ 40 000 دينار وذلك في 1991/9/1 م
وقدر معدل إهلاكها 10٪ سنوياً

- 3- هناك جزء من رصيد الاشتراكات المستحقة تم اعتباره ديون معنوية بمبلغ 2 000 دينار
- 4- بلغت مصروفات حكام مباريات المهرجان الرياضى مبلغ 2 000 دينار لم تدفع بعد
- 5- هناك أوراق مالية مشتراه فى 1989/4/1م بمبلغ 20 000 دينار غير مقيدة بدفاتر النادي، وأن معدل الفائدة 15٪ سنوياً
- 6- ان الاشتراكات المستحقة فى 89/12/31 بلغت 6000 دينار، والاشتراكات المقدمة فى 89/12/31 بلغت 5 000 دينار
- 7- توفى أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة وكانت قيمة اشتراكه 2 000 دينار

المطلوب :

- أ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للنادى عن السنة المنتهية فى 89/12/31
- ب - تصوير الميزانية فى 89/12/31
- 3- اليك أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر الأستاذ لنادى الوحدة فى 1988/1/1
- 110 000 أراضٍ ومبانٍ 20 000 مجمع إهلاك المباني 100 000 حمام السباحة
- 8 000 الأثاث 1200 مجمع إهلاك الأثاث 24 000 مجمع إهلاك حمام السباحة
- 3 000 مؤن غذائية بالمطعم 4 000 مصرف 2 000 صندوق م. نثرية
- 5 000 أدوات ومهمات المطعم 7 000 اشتراكات مستحقة
- 48 000 اشتراكات مدى الحياة 6 800 اشتراكات مقدمة
- 8 500 مدينون نظير سلف 12 500 أدوات ومهمات رياضية
- 10 000 مرتبات مدربين مستحقة ؟ الفائض المجمع
- وفى خلال السنة تبرع أحد الأعضاء بأوراق مالية تقدر قيمتها بمبلغ 50 000 دينار للإنفاق منها على جوائز اللاعبين .
- ولقد ظهرت الأرصدة التالية بعد إعداد الحساب الختامى فى 1988/12/31 وذلك بالإضافة إلى بعض الأرصدة السابقة :

4 000 مؤن غذائية بالمطعم 4 500 أنوات ومهمات المطعم 4 700 إيرادات أ. مالية للجوائز
5 000 اشتراكات مستحقة 1 600 مجمع إهلاك الأثاث 3 300 اشتراكات مقدمة 28 000 مجمع
إهلاك المباني 27 000 مجمع إهلاك حمام السباحة 4000 جوائز ممنوحة خلال السنة
45 000 مصرف 3 000 صندوق م. نثرية 10 000 أنوات ومهمات رياضية 1 000 مصروفات
إدارية مستحقة 8 600 مرتبات مدربين مقدمة 7 000 ح/ الإيرادات والمصروفات (رصيد دائن)

المطلوب :

تصوير المركز المالي لنادي الوحدة كما يظهر في 1988/12/31

مفتاح الحل : مجموع جانبي المركز المالي 300 000 دينار

4 - ظهرت الأرصدة التالية في دفتر الأستاذ العام لجمعية رعاية الأيتام الخيرية في 1991/1/1
(الأرقام بالدينارات).

100 000 أراضي ومباني 25 000 أثاث 30 000 استثمارات أ. مالية.

50 000 مصرف 15 000 اشتراكات مستحقة 25 000 اشتراكات مقدمة

20 000 مجمع إهلاك المباني 5 000 مجمع إهلاك الأثاث 5 000 صندوق م. نثرية

10 000 اشتراكات مدى الحياة

كما ظهر ملخص المقبوضات والمدفوعات خلال السنة المنتهية في 1991/12/31 كما يلي :

المقبوضات :

16 000 رسوم العضوية 90 000 اشتراكات 20 000 إعانات

4 000 تبرعات حرة 3 000 إيرادات استثمارات 25 000 تبرعات مخصصة لإقامة مبنى ملجأ

2 750 ثمن بيع جزء من الأثاث في 91/7/1 (تكالفته الأصلية 5 000 دينار)

المدفوعات :

30 000 إعانات 7 500 مساعدات لأسر الأيتام

6 000 مرتبات وأجور 1 500 نور ومياه

2 000 قرطاسية 15 000 مصروفات عمومية وإدارية

كما تبين من فحص سجلات ومستندات الجمعية ما يلي:

1- يقدر معدل اهلاك المباني 5٪ سنوياً (علماً بأن قيمة الأراضي تقدر بمبلغ 40 000 دينار) والأثاث 10٪ سنوياً وذلك على أساس طريقة القسط الثابت.

2- قدرت القيمة السوقية للأوراق المالية 28 000 دينار

3- بلغت الاشتراكات المحصلة مقدماً في 1991/12/31 مبلغ 5 000 دينار، والاشتراكات المستحقة 10 000 دينار

4- تبرع أحد الأعضاء بسيارة للجمعية قدرت قيمتها بمبلغ 10 000 دينار وذلك في 1991/4/1 ، كما يقدر معدل إهلاكها 20٪ سنوياً

5- هناك قرطاسية باقية في 91/12/31 قدرت بمبلغ 500 دينار

المطلوب :

أ - إعداد الحساب الختامي للجمعية عن السنة المنتهية في 1991/12/31

ب - تصوير الميزانية كما تظهر في ذلك التاريخ

5- تأسست جمعية المحاسبين والمراجعين بطرابلس في 1990/7/1 وفيما يلي بيانات عن بعض تفاصيل نشاطها حتى 1990/12/31:

1- بلغ عدد الأعضاء المشتركين 1 000 عضواً علماً بأن رسم العضوية 50 دينار والاشتراك السنوي 20 دينار، وهناك اشتراكات محصلة مقدماً عن النصف الأول من عام 1991 قيمتها 2 000 دينار

- 2- سدد عشرة أعضاء اشتراكات مدى الحياة بلغت 20 000 دينار
- 3- استلمت الجمعية أثاثاً تبرعاً من أحد الأعضاء في 1990/10/1 قدرت قيمته 10 000 دينار،
علماً بأن معدل إهلاكه السنوي 10٪
- 4- بلغت مقبوضات الجمعية خلال هذه الفترة :
- 3 000 دينار إعانة من ديوان المحاسبة 2 000 تبرعات نقدية
- 5- قامت الجمعية باستثمار فائض الأموال في شراء أوراق مالية بمبلغ 10 000 دينار علماً بأن
معدل العائد 15٪ سنوياً وذلك في 1990/9/1
- 6- أصدرت الجمعية العدد الأول من مجلتها العلمية وكانت بياناتها كالاتي :
- عناصر المصروفات بالدينارات :
- 1 000 ورق خام - 500 تصوير 800 طباعة 700 أتعاب مراجعة وتصحيح
- 1 000 أتعاب لجان تحكيم البحوث المنشورة بالمجلة
- بلغ عدد النسخ الصادرة 1 000 نسخة بيع منها 800 نسخة بسعر 10 دينار للنسخة
الواحدة
- تم توزيع 100 نسخة على سبيل الدعاية والإعلان عن الجمعية
- تضمنت المجلة إعلانات عن بعض الشركات والمصارف، وبلغت الإيرادات المحصلة من
هذه الإعلانات 1 500 دينار
- هناك إيراد اعلان لإحدى الشركات لم يتم تحصيله حتى 1990/12/31 بلغت قيمته 500
دينار
- 7- توفي أحد الأعضاء المشتركين مدى الحياة في 1990/11/30م
- المطلوب :
- أ - اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات والتسويات اللازمة

ب - بيان أثر هذه العمليات على الحساب الختامى للجمعية عن السنة المنتهية فى 1990/12/31م

ج - بيان الأثر على الميزانية فى ذلك التاريخ

6- الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات النادى العربى فى 1988/12/31: (الأرقام بالدينارات)

55 000 قرض بفائدة 5 ٪ سنوياً 16 300 مصرف سحب على المكشوف
43 600 الاشتراكات 900 رسوم عضوية
5 250 رسوم النشاط الرياضى 65 000 المبانى 50 000 مصرف (جارى)

مرتبات وأجور :

12 500 مدربين الملاعب 4 750 عمال المطعم
4 600 تبرعات حرة 3 400 إعانة من أمانة الشباب
5 950 تصليحات وترميمات 4 950 مصروفات إدارية
3 150 قرطاسية 4 500 مؤن غذائية بالمطعم فى 88/1/1
45 850 إيرادات مبيعات المطعم 1 850 مصروفات المطعم
750 أتعاب مراجع الحسابات 28 000 مشتريات مؤن غذائية
6 500 إيراد مبيعات عن طريق ماكينات البيع 2 700 فائدة القرض
10 150 مدينون نظير سلف 3 600 دائنون
3 000 اشتراكات مستحقة 15 900 مهمات وأنوات رياضية
9 600 أثاث وتركيبات 1 800 مصروفات مدربين
1 900 هاتف وبرق 2 250 مياه ونور
6 300 انتقالات ؟ الفائض

وقد تبين من عملية الجرد في 1988/12/31 ما يلي :

- 1- قدرت تكلفة المؤن الغذائية بالمطعم في آخر العام بمبلغ 3 400 دينار
- 2- ان قيمة القرطاسية الباقية في 12/31 مبلغ 1150 دينار
- 3- تقرر أن تكون معدلات الإهلاك كالآتي :
- المباني 5٪، أنوات ومهمات رياضية 10٪، الأثاث والتركيبات 5٪ (كلها سنوياً)
- 4- هناك اشتراكات محصلة مقدماً وتخص عام 1989 قيمتها 1 500 دينار
- 5- بلغت الأجور والمرتبات المستحقة : 1 500 دينار لمدرسين الملاعب، 250 دينار عمال المطعم المطلوب :

أ - إعداد ميزان المراجعة في 88/12/31 ب - إعداد ح/ المطعم عن عام 88

ج - إعداد ح/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في 1988/12/31

د - إعداد المركز المالي للنادي في 1988/12/31

7- فيما يلي ملخص المقبوضات والمدفوعات لاحدى الجمعيات العلمية عن السنة المنتهية في 1990/12/31 : (الأرقام بالدينارات)

أولاً : المقبوضات

50 000 رصيد المصرف 1/1 - 100 000 اشتراكات (منها 5 000 عن سنة 89، 19 000 عن

سنة 91) 18 000 رسوم عضوية

20 000 تبرعات.حرة 30 000 تبرعات للجوائز

15 000 إيراد مبيعات المجلة العلمية 6 000 إعلانات المجلة

8 000 إيراد استثمارات أ. مالية 3 000 إعانات

10 000 اشتراكات مدى الحياة

ثانياً : المدفوعات

5 500 إيجار 33 500 قرطاسية 12 000 مرتبات

15 000 جوائز ممنوحة 6 000 مصروفات إدارية

8 400 إيداع بصندوق م . نثرية 7 000 مصروفات طبع المجلة

69 000 مصروفات مؤتمرات علمية 2 000 أتعاب مراجعة وتصحيح المجلة

3 400 مصروفات نثرية 1 600 هاتف وبرق

فإذا علمت الآتي :

- 1- ان الجمعية تمتلك أسهماً قيمتها 51 500 دينار وبلغت إيراداتها عن سنة 90 مبلغ 12 000 دينار
- 2- ان هناك مصروفات طبع مستحقة قيمتها 1 000 دينار
- 3- هناك قرطاسية باقية قيمتها 3 500 دينار
- 4- ان الاشتراكات المستحقة في 90/12/31 بلغت 16 000 دينار
- 5- ان إيجار مبنى الجمعية الشهري 500 دينار

المطلوب :

أ - قياس نتيجة أعمال الجمعية عن السنة المنتهية في 90/12/31

ب - تصوير المركز المالي للجمعية في ذلك التاريخ

مفتاح الحل : مجموع جانبي المركز المالي 180 000 دينار

الفائض المجمع في أول العام 106 000 دينار

8- فيما يلي ح/ المقبوضات والمدفوعات لنادي الهلال عن السنة المنتهية في 1991/12/31 (الأرقام بالدينارات)

ح/ المقبوضات والمدفوعات

رصيد مصرف 91/1/1	19 000	مشتريات المطعم	180 000
خزينة 91/1/1	3 000	مصروفات اصلاحات وترميمات	6 000
إيرادات مبيعات المطعم	271 000	مصروفات المطعم	15 000
اشتراكات	24 000	مصروفات عمومية	98 000
رسوم عضوية	7 000	مصروفات مباريات رياضية	73 000
إعانة أمانة الشباب	40 000	أنوات ومهمات للمطعم	9 000
فوائد (سندات بمعدل 4٪ تكلفتها 100 000 د)	3 000	مشتريات أثاث	20 000
إيراد مباريات رياضية	88 000	رصيد المصرف في 91/12/31	49 000
تبرعات	5 000	رصيد الخزينة في 91/12/31	10 000
			460 000
	460 000		

وتبين من فحص مستندات وسجلات النادي في 91/12/31 ما يلي:

1- قيمة مخزون مؤن غذائية أول العام بالمطعم 34000 دينار، وقد قدرت قيمة مخزون مؤن غذائية آخر العام بمبلغ 28000 دينار

2- يمتلك النادي المبنى الذي يشغله وكان قد اشتراه في 88/1/1 بمبلغ 500000 دينار، وقدر له حينئذ عمر إنتاجي 50 سنة. وقد تم احتساب الإهلاك منذ ذلك التاريخ على أساس طريقة القسط الثابت وتكون مجمع إهلاك لهذا الغرض

3- يحتسب إهلاك للأثاث بمعدل 10٪ سنوياً (قسط متناقص) وكانت تكلفته في 91/1/1 مبلغ 150000 دينار ومجمع اهلاكه 50000 دينار علماً بأن الإضافات تمت في 1991/7/1

4- قيمة الأدوات والمهمات بالمطعم في 91/1/1 كانت 32 000 دينار، وفي 91/12/31 قدرت بمبلغ 35 000 دينار

5- توزع المصروفات العمومية بين النادي والمطعم بنسبة 80٪ : 20٪

6- الاشتراكات المستحقة عن عام 91 تبلغ 3 000 دينار، وعن عام 90 تبلغ 4 000 دينار

المطلوب :

أ - تحديد نتيجة أعمال النادي عن السنة المنتهية في 1991/12/31

ب - تصوير المركز المالي للنادي كما يظهر في ذلك التاريخ

9- تأسست الجمعية العلمية للقانون في 90/7/1 وفيما يلي العمليات التي تمت خلال الفترة المنتهية في 90/12/31:

1- تلقت الجمعية في 1990/7/1 أوراق مالية من أحد الأعضاء قدرت قيمتها بمبلغ 100 000 دينار كتبرعات للجوائز

2- بلغت الاشتراكات المحصلة خلال الفترة 200 000 دينار (منها 15 000 تخص عام 1991 ، وهناك اشتراكات مستحقة قيمتها 25 000 دينار)

3- حصلت اشتراكات مدى الحياة بصكوك بمبلغ 50 000 دينار

4- حصلت المبالغ التالية خلال الفترة :

20 000 تبرعات حرة من الأعضاء 25 000 إعانة من أمانة العدل

23 000 إيرادات المجلة العلمية للقانون

5- سددت المصروفات التالية :

32 000 مرتبات (منها 12 000 تخص عام 91) 15 000 الإيجار

10 000 مصروفات إدارية 4 000 مصروفات قرطاسية (تبقى منها آخر العام ما قيمته 2 500 دينار) 15 000 مصروفات المجلة

6- اشترت أثاثاً تبلغ تكلفته 30 000 دينار، وتقرر احتساب الإهلاك بمعدل 10٪ سنوياً (قسط ثابت)

7- يبلغ معدل العائد في استثمارات الأوراق المالية 15٪ سنوياً

8- قدرت قيمة النسخ المتبقية آخر الفترة من المجلة العلمية 4 000 دينار

المطلوب :

أ - تحديد نتيجة أعمال الجمعية عن الفترة المنتهية في 1990/12/31

ب - تصوير المركز المالي للجمعية كما يظهر في ذلك التاريخ

المراجع

- أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي بشادي، دراسات في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981
- خيرت ضيف، محمد شوقي بشادي، المحاسبة المالية - دراسات في إعداد وتحليل القوائم المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983
- عبد المنعم محمود عبد المنعم، دراسات في المحاسبة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1970
- فوزي دميان، خليفة على ضو، مقدمة في المحاسبة المالية، المنشأة العامة للنشر والتوزيع والإعلان، طرابلس، الطبعة الثالثة، 1986
- محمد كامل الحاروني، المحاسبة الرأقية، الجزء الاول، المجلد الثاني، دار المعارف بمصر، الطبعة التاسعة، 1973
- قانون رقم (116) لسنة 1973 م بشأن انشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
- Accounting Principles Board statement No.4, "Basic Concepts and Accounting Underlying Financial statements of Business Enterprises" ATCPA, New York, 1970.
- J.M. Smith & Skousen, K.F. "Intermediate Accounting" 6 th ed. Comprehensive Volume, South- Western. Publishing Co., New Jersey, 1981.
- J. Williams. K&W. Holder, "Intermediate Accounting". Harcourt, Chicago, 1984.
- Ronald J.Thacker, Introduction to modern Accounting, Englwood cliffs, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1974.

الجزء الرابع المحاسبة فى شركات النقل البحرى

مقدمة

الفصل الأول: صناعة النقل البحرى وخصائصها

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى

الفصل الثالث: قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى

مقدمة

يعتبر نشاط النقل البحرى من الأنشطة الخدمية الهامة فى جميع الدول والذى يهدف الى توفير خدمة النقل للدولة ومن ثم تسهيل عملية التجارة الدولية، علاوة على ما يدره من عوائد بالعملات الصعبة، وتقوم شركات النقل البحرى بجميع أعمال النقل البحرى على إختلاف أنواعه، من نقل البضائع والنفط والركاب وذلك عبر البحار والمحيطات من ميناء الى آخر فى داخل الدولة أو بين دولة وأخرى، وتجدر الإشارة إلى أن مسيرة النقل البحرى فى الجماهيرية الليبية قد بدأت مع بداية ثورة الفاتح من سبتمبر العظيمة منذ عام 1970 بصنور القانون رقم 86 لسنة 1970 بإنشاء المؤسسة العامة للنقل البحرى والتى آلت للشركة الوطنية العامة للنقل البحرى التى تأسست بناء على القانون رقم 33 لسنة 1975، وهى شركة مساهمة ليبية، رأسمالها مائة مليون دينار ليبي، ويتمثل غرض الشركة فى القيام بجميع أعمال النقل البحرى على إختلاف أنواعه سواء لحسابها أو لحساب الغير ولها القيام بأعمال الوكالة عن الشركات الملاحية والوكالة بالعمولة والتخليص على البضائع والتحرزيم وتجهيز جميع أنواع السفن والناقلات والعائمات ومهمات النقل البحرى وغيرها من العمليات المرتبطة بصناعة النقل البحرى.

ونظراً لأهمية هذا القطاع الحيوى فى عالمنا اليوم، فقد خصصنا الجزء الرابع من هذا الكتاب لدراسة المحاسبة فى شركات النقل البحرى، وذلك من خلال الفصول الثلاثة الآتية:

الفصل الأول: صناعة النقل البحرى وخصائصها .

الفصل الثانى: المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى.

الفصل الثالث: قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى.

الفصل الأول

صناعة النقل البحري وخصائصها

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغي أن تكون قادراً على:

- 1 - فهم ومعرفة طبيعة وخصائص نشاط صناعة النقل البحري.
- 2 - تحديد مقومات نجاح صناعة النقل البحري.
- 3 - معرفة أنواع السفن واستخداماتها.
- 4 - إيضاح طبيعة وأنواع الشركات الملاحية.
- 5 - تحديد ماهية وأهداف المؤتمرات الملاحية.
- 6 - فهم طبيعة الهيكل التنظيمي للشركات العاملة في صناعة النقل البحري.
- 7 - مميزات النظام المحاسبي وأهدافه في صناعة النقل البحري.

إن لصناعة النقل البحري أهمية خاصة لما تمثله من قوة منشطة لقطاعات عديدة من الاقتصاد القومي، كما أن للنقل البحري آثار مضاعفة على مختلف قطاعات التجارة والتشييد والصناعة والسياحة والمرافق العامة، كما أنه يزيد من سرعة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وسنقدم في هذا الفصل عرضاً موجزاً لخصائص ومقومات نجاح صناعة النقل البحري، وأنواع السفن والشركات العاملة في هذه الصناعة، بالإضافة إلى إيضاح مفهوم المؤتمرات الملاحية، والهيكل التنظيمي لأحدى شركات النقل البحري، ونختتم هذا الفصل باستعراض أهمية النظام المحاسبي في هذه الصناعة.

أولاً: خصائص نشاط النقل البحري

يختص هذا النشاط بمجموعة من الخصائص والمميزات نتناولها فيما يلي:

1- كثافة نسبة الأصول الثابتة:

تمثل نسبة الأموال المستثمرة في السفن وتسهيلات الموانئ المملوكة لشركات النقل البحري الجزء الغالب من الأموال العاملة فيها. وهذا يستلزم وجود إدارة رشيدة ذات كفاءة عالية حتى تتمكن من مواجهة الأعباء الثابتة ذات العلاقة برأس المال الثابت كالأصول الثابتة وخلافه.

2- التأثير بالمتغيرات الاقتصادية والسياسية والعسكرية

يتصف نشاط النقل البحري بتغيرات مستمرة في مجال الأعمال نتيجة لوجود متغيرات غير مستقرة في العالم سواء كانت اقتصادية أو سياسية أو عسكرية، فعلى سبيل المثال أدت أزمة الخليج في عام 1989 إلى انخفاض حجم أعمال الشركات العاملة في صناعة النقل البحري.

3- الاعتماد على العنصر البشري

لاشك أن أي نشاط للخدمات يعتمد أكثر على العنصر البشري في القيام بخدمات هذا النشاط، فتعتمد شركات النقل البحري بدرجة كبيرة على هذا العنصر في تسيير وتشغيل السفن المختلفة، وتزداد أهمية العنصر البشري بصفة رئيسية في مجال نقل الركاب الذي

يستلزم حسن المعاملة وتأدية الخدمات المطلوبة فى حينها وكفاءة تامة كل هذا يرفع من شأن الشركة ويجعلها متميزة عن غيرها من الشركات.

4- إن إنتاج هذا النشاط غير ملموس

تعد خدمة النقل ذاتها هى المنتج الذى توفره صناعة النقل البحرى، وتتمثل المنفعة فى عملية نقل البضاعة أو الراكب من مكان أو ميناء معين الى مكان أو ميناء آخر.

5 - التعقيد فى مباشرة هذا النشاط

يتسم نشاط النقل البحرى بالتعقيد، نظرا لا ارتباطه بمجموعة من اللوائح والمعاهدات والاتفاقيات الدولية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى وجود مجموعة ضخمة من الأجهزة والمعدات الآلية والإلكترونية ذات المصادر المختلفة على ظهر السفينة الواحدة، وهذا يستدعى التعامل مع الكثير من الشركات المصنعة لهذه الأجهزة والمعدات، وهذا بالتالى يجعل من طبيعة الشركة طبيعة عالمية.

ثانيا: مقومات نجاح صناعة النقل البحرى

تتلخص مقومات نجاح صناعة النقل البحرى فيما يلى:

- 1 - تصميم الهيكل التنظيمى المناسب لهذه الصناعة، فضلا عن استجلاب العناصر البشرية المدربة ومرتفعة الكفاءة فى هذا المجال.
- 2 - كفاءة العاملين وبرايتهم بطبيعة ونوعية المنقول والكيفية السليمة لتداوله ومعاملته أثناء النقل.
- 3 - توافر التسهيلات والاستعدادات اللازمة لأداء خدمة النقل وتسهيلها فى المواعيد والأماكن المتفق عليها.
- 4 - استخدام الوسيلة المناسبة لطبيعة المنقول والمحافظة الأكيدة والصيانة المستمرة للوسائل والأجهزة حتى تتأكد دائما سلامتها وبالتالي سلامة المنقول ونهضة الخدمة.

ثالثاً: أنواع السفن فى صناعة النقل البحرى

تتعدد أنواع وأنماط السفن المستخدمة على النحو التالى:

1- سفن البضائع العامة Cargo Vessels

ويقصد بها تلك السفن التى تكون مصنعة خصيصاً لنقل البضائع العامة الجافة سواء كانت مفرطة أو فى صناديق أو فى أجولة أو فى حاويات Containers وكذلك لنقل الآلات والسيارات والمهمات والمعدات والحبوب وغير ذلك وهذه السفن مقسمة الى عدد من العنابر، وتستخدم فى نقل البضائع، كما قد تكون مجهزة بثلاجات لنقل البضائع المحفوظة باللحوم والفواكه والتى تحتاج الى تبريد.

2- سفن الدرج Roll on Roll off

ويقصد بسفن الدرجة تلك السفن التى تكون مصممة بحيث يتم تفريغ البضائع بواسطة جرارات أو سيارات نقل من العنابر مباشرة. وقد يطلق على هذه السفن سفن الشحن الأفقى حيث هناك إمكانية فتح قاع السفينة من أجل دخول الجرارات أو السيارات بدون استخدام الروافع أو غير ذلك. أما فى حالة استعمال الروافع الموجودة على ظهر السفينة فيطلق على هذا النوع من الشحن بالشحن الرأسى.

3- ناقلات النفط Tankers

وهى تلك الناقلات المصنعة خصيصاً من أجل نقل النفط الخام أو مشتقاته من موانئ معينة إلى موانئ معينة أخرى.

4- سفن الركاب Passengers Vessels

تتخصص هذه السفن بصفة رئيسية فى نقل الركاب والسيارات الخاصة بهم بالإضافة الى كميات محدودة من البضائع العامة والتمينة والبضائع سريعة التلف كالفاكهة واللحوم المثلجة والخضروات وكذلك نقل الطرود البريدية.

وتتباين سفن الركاب من حيث حجم السفينة وحمولتها، فنجد سفناً صغيرة يتم تشغيلها على خطوط ملاحية قصيرة، وسفن عملاقة عابرة للمحيطات قد يصل عدد ركابها إلى أكثر من 2 000 راكب. وبالطبع تجهز هذه السفن بمحركات قوية من أجل الإبحار بكفاءة وسرعة عالية. ومن الجدير بالذكر أن مستوى الخدمة في سفن الركاب إما أن يكون درجة موحدة أو درجتين : أولى وسياحية مثلما هو الحال في الفنادق.

وقد تصمم هذه السفن أساساً من أجل نقل البضائع والركاب حيث يتم تجهيزها بمعدات محددة من الكابتن لنقل الركاب.

رابعاً: أنواع الشركات العاملة في صناعة النقل البحري

لقد ظهرت العديد من الشركات المتخصصة في صناعة النقل البحري، فما هو متخصص في نقل البضائع أو الركاب أو النفط أو جميعها، وقد تتخذ هذه الشركات شكل الملكية الفردية أو الملكية الجماعية (أشخاص أو أموال) أو ملكية عامة للمجتمع. ويمكن تصنيف هذه الشركات حسب طبيعة نشاطها إلى الأنواع التالية:⁽¹⁾

1- شركات الملاحة المنتظمة

2- شركات الملاحة المتخصصة

3- شركات الملاحة المتجولة

4- شركات التوكيلات الملاحية

وفيما يلي نستعرض بإيجاز ماهية وغرض كل نوع منها:

1- شركات الملاحة المنتظمة

يقوم هذا النوع من الشركات بتشغيل سفن على خطوط ملاحية معينة حسب جداول زمنية محددة مقدماً لرحلات منتظمة ويتم تشغيل السفينة على خط ملاحى بشكل منتظم إذا كان حجم الأعمال (بضائع - ركاب) يبرر تشغيل خطوط ملاحية منتظمة وبشكل دورى. وتقوم

(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى - في النظم والمشاكل المحاسبية، دار المطبوعات الجامعية - الاسكندرية - 1980 ، ص 155 - 159.

السفينة بنقل البضائع أو الركاب بين الموانئ المختلفة فى خلال رحلتى الذهاب والعودة على الخط الملاهى المحدد من وإلى ميناء القيام الأصلى. وقد تقوم الشركة بتشغيل أكثر من سفينة على الخط الملاهى الواحد وذلك تبعا لحجم الأعمال فى الخط الملاهى.

2- شركات الملاحة المتخصصة

فى بعض الأحيان تقوم الشركات الصناعية الكبرى باقتناء وتشغيل سفن متخصصة لنقل المواد الخام اللازمة لها، بالإضافة إلى نقل إنتاج هذه الشركات إلى الأسواق الدولية المختلفة ومن أمثلة ذلك تشغيل سفن لنقل الفوسفات أو الفحم أو الأخشاب أو الفواكه، بالإضافة إلى ناقلات النفط والغاز الطبيعى وغير ذلك.

وجرت العادة على تشغيل مثل هذه السفن المتخصصة على أساس زمنى، حيث تقوم الشركة المالكة للسفينة بتأجيرها إلى أى شركة أخرى من أجل استغلالها، وذلك نظير إيجار شهرى يحسب على أساس الطن الوزنى.

3- شركات الملاحة المتجولة

يعتبر هذا النوع من الشركات عكس شركات الملاحة المنتظمة، حيث يتم تشغيل سفن دون أن ترتبط بخط ملاهى معين، وإنما تسعى إلى نقل البضائع من أى مكان طالما سيجرب على عملية النقل تحقيق أرباح، ويطلق على هذا النوع السفن المتجولة Tramp Ships ولاشك فى أن تشغيل السفن الجواله أصعب وأكثر تعقيدا من تشغيل السفن المنتظمة، ونظرا لضرورة قيام الشركات المالكة بمعرفة ودراسة الاتجاهات التجارية السائدة والمتوقعة فى بلدان العالم، بالإضافة إلى التعرف على مواعيد ومناطق المحاصيل الموسمية التى يمكن أن تنقلها هذه السفن، وهذا يتطلب قيام هذه الشركات بإجراء اتصالات دائمة مع مراكز التجارة الرئيسية فى العالم وذلك من خلال الوكلاء والسماسرة. وفى أغلب الأحوال تتخصص السفن الجواله فى نقل الحبوب والخامات والأخشاب والفحم وما إلى ذلك، غير أنه من الممكن أن تقوم الشركات الصناعية باستئجار سفن جواله لنقل المواد الخام اللازمة لها أو نقل منتجاتها إلى موانئ معينة.

ومن أهم ما يتميز به هذا النوع من الشركات هو المرونة، بمعنى أنها تستطيع إجراء تعديلات على جدول تشغيل سفنها تبعاً للظروف التجارية والموسمية السائدة وظروف الشحن والتفريغ في الموانئ المختلفة وتبعاً للظروف السياسية وغيرها.

وفيما يتعلق بمعدلات النولون فإنها تتحدد وفقاً لظروف العرض والطلب ودرجة المنافسة في السوق الملاحي، ويرجع ذلك إلى أن تشغيل السفن الجوال لا يخضع لمؤتمرات ملاحية أو نوادي حماية، وفي هذا الصدد يمكن تشبيه المؤتمر الملاحي بمنظمة الأوبك النفطية، حيث إن هذا المؤتمر بمثابة تكتل للشركات العاملة على نفس الخطوط الملاحية المنتظمة من أجل المحافظة على أسعار النولون (التعريف) ومنع المنافسة السعرية بين الشركات المنضمة لهذا المؤتمر، وسوف نوضح ذلك بتفصيل أكثر في البند التالي (خامساً)

ويتخذ عقد النقل البحري على السفن الجوال أحد الصور التالية:^(١)

أ - تأجير السفينة غير مجهزة (مجردة) Bare Boat Charter

عبارة عن عقد بمقتضاه يضع المالك سفينة مجردة غير مجهزة بطاقم بحري أو بمؤن ووقود، تحت تصرف شخص آخر للانتفاع بها مدة معينة نظير أجر معلوم، وفي ضوء هذا العقد يقوم المستأجر بتشغيل السفينة بمعرفة في المناطق المتفق عليها في العقد.

ب - تأجير السفينة على أساس زمني Time Charter

وهو عقد بمقتضاه يضع المالك سفينة مجهزة بطاقمها لزمّن معين تحت تصرف شخص آخر يقوم بإدارتها من الناحيتين التجارية والملاحية ويتولى استعمالها واستغلالها بنفسه ويتعاقد مع الغير باسمه الخاص.

ج - تأجير السفينة على أساس الرحلة Voyage Charter

وهو عقد بمقتضاه يضع المالك سفينة مجهزة كلها أو جزءاً منها تحت تصرف الشاحن (المستأجر) لنقل كل ما يطلب إليه نقله من بضائع لرحلة أو رحلات معينة.

(١) د. مصطفى كمال طه، الوجيز في القانون البحري، منشأة المعارف المصرية، القاهرة، طبعة 1965 ص 197.

4- شركات التوكيلات الملاحية

تتخصص تلك الشركات فى أعمال التوكيلات الملاحية والشحن والتفريغ فى الموانئ النفطية والتجارية، فهى عبارة عن شركات خدمات عامة تقدم لحساب الملاك أو المجهزين أو المستأجرين للسفن أو الناقلات - العمليات اللازمة لتنفيذ عقد التوكيل الذى يبرم بينهما وبين تلك الجهات، من تسليم البضائع والمحافظة عليها حتى تسلمها لأصحابها، ومن تموين السفن وإصدار بوالص الشحن، بالإضافة إلى خدمات أخرى ضرورية للسفن وطواقمها فى ميناء الوصول. ويمثل هذا النوع شركة جرمة للتوكيلات الملاحية بالجمهورية العربية الليبية.

ويمكن تلخيص أغراض هذه الشركات فيما يلى:

- القيام بأعمال التوكيلات الملاحية.
- القيام بأعمال المناولة من شحن وتفريغ.
- نقل البضائع من الأرصفة واليها من المساحات ومناطق التخزين.
- مناولة البضائع من وإلى السفن.
- تخزين البضائع فى المساحات المكشوفة والمغطاة.
- القيام بأعمال الصندقة والتعليب والتغليف.

خامساً: مفهوم المؤتمرات الملاحية

تلجأ شركات الملاحة المنتظمة إلى التعاون والتنسيق مع شركات الملاحة الأخرى التى تعمل على نفس الخط الملاحى، وذلك فيما يتعلق بكيفية التعامل مع الشاحنين من حيث تحديد تعريفة النقل وغير ذلك. ويطلق على هذا التعاون والتنسيق فى صناعة النقل البحرى «المؤتمر الملاحى» أى أن المؤتمر الملاحى عبارة عن جمعية أو اتحاد يضم ملاك السفن التى تعمل على خط ملاحى منتظم بغية التعاون لحماية مصالحهم المشتركة. وتتمثل أهداف المؤتمرات الملاحية فيما يلى: (1)

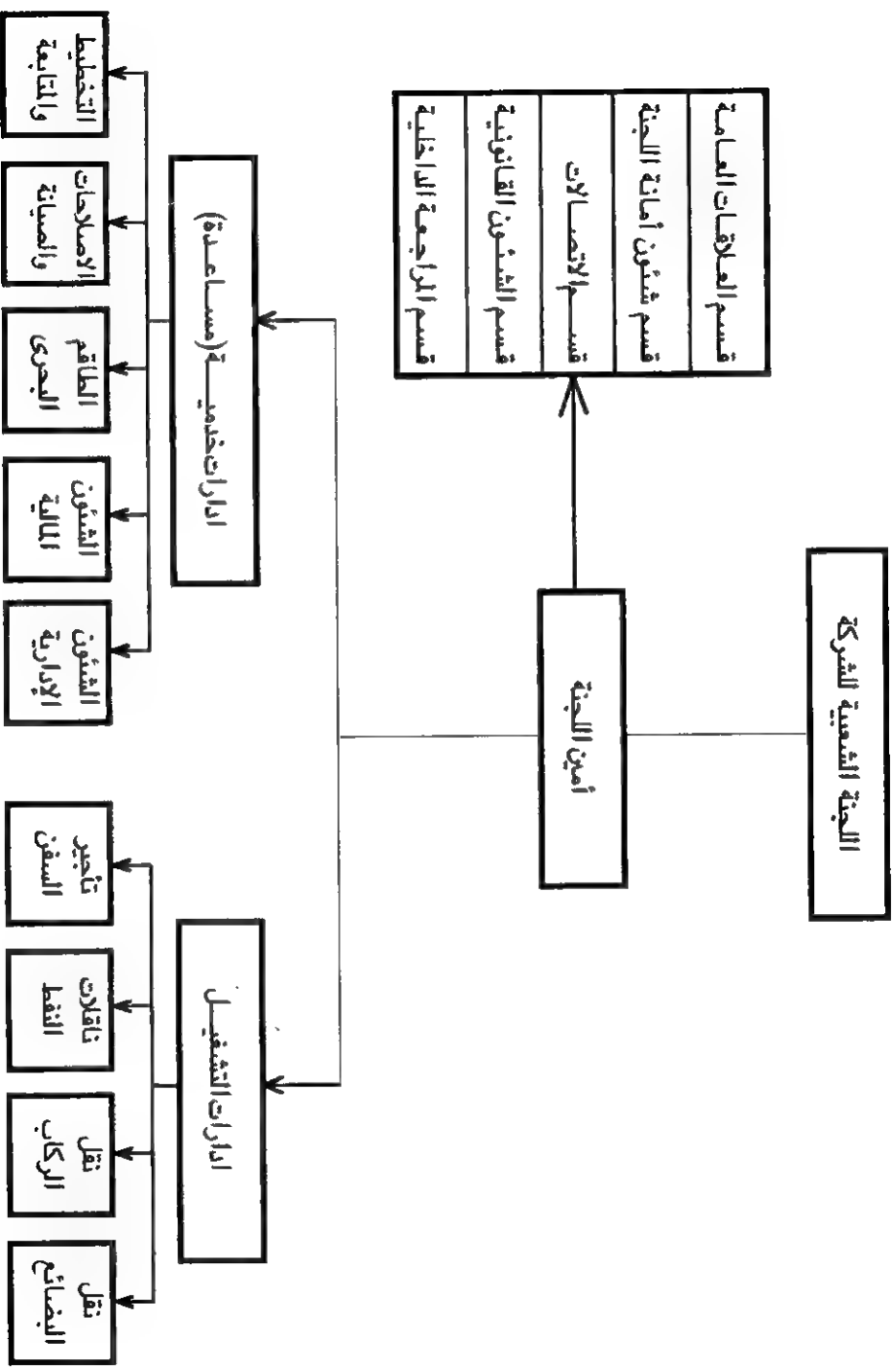
(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى، مرجع سابق، ص 159 - 160.

- 1 - منع المنافسة السعرية بين الشركات المنضمة للمؤتمر وتحديد حد أدنى لمعدلات النولون.
- 2 - الوقوف في وجه المنافسة الخارجية من خلال تنمية وتطوير مستوى الخدمة وذلك بواسطة تشغيل سفن ذات كفاءة مرتفعة.
- 3 - توزيع حجم الأعمال على سفن الشركات المنضمة إلى المؤتمر، مما يترتب عليه الاستغلال الاقتصادي الأمثل لهذه السفن
- 4 - ضمان مستوى معين من الربحية لكل شركة منضمة إلى المؤتمر. حيث تطبق بعض المؤتمرات نظام تجميع الأرباح Conference Pool Earnings ، حيث تتجمع الأرباح والخسائر للشركات المنضمة للمؤتمر، ثم بعد ذلك يقوم المؤتمر بتوزيع صافى الأرباح على أعضاء المؤتمر حسب نسب متفق عليها مقدما.
- 5 - القيام بإبرام اتفاقيات وعقود شحن مع الشاحنين من أجل ضمان استمرارية تعاملهم مع الشركات المنضمة إلى المؤتمر.

ولاشك أن من أهم مزايا المؤتمرات الملاحية تخفيض درجة المخاطرة وعدم التأكد بالنسبة لمستقبل حجم أعمال الشركة، والاستغلال الأمثل للسفن والتسهيلات المملوكة للشركة. ولكن بالرغم من ذلك توجه انتقادات لهذه المؤتمرات من أهمها أنها تستطيع فرض تعريفه نقل مرتفعة على الشاحنين، وبالتالي تعتبر بمثابة تنظيم احتكاري.

سادساً: الهيكل التنظيمي في شركات النقل البحري

من المعروف أن الهيكل التنظيمي بصفة عامة يوضح مجموعة الإدارات والأقسام والوحدات بالشركة وخطوط الاتصال فيما بينها على نحو يكفل التعاون والتنسيق بغية تحقيق الأهداف العامة للشركة، وفيما يلي نلقى الضوء على هذا الهيكل المتعلق بالشركات العاملة في صناعة النقل البحري، ويوضح الشكل (1-4) نموذجاً لهيكل تنظيمي بإحدى شركات النقل البحري. وفيما يلي نوضح بإيجاز مكونات هذا الهيكل.



الشكل (4-1) نموذج هيكل تنظيمي لأحدى شركات النقل البحري على مستوى الإدارات

أولاً: إدارات التشغيل وتشمل الإدارات التالية:

ا - إدارة نقل البضائع

ب - إدارة نقل الركاب

ج - إدارة ناقلات النفط

د - إدارة تأجير السفن

وتجدر الإشارة إلى أن كل إدارة من هذه الإدارات يتبعها ثلاثة أقسام هي: قسم التشغيل الفنى، وقسم التشغيل التجارى، والقسم المالى.

ثانياً: إدارات خدمية (مساعدة) وتشمل مايلي:

ا - إدارة الشؤون المالية

وتعتبر هذه الإدارة العمود الفقري للشركة من الناحية المالية، حيث تختص بإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى والقوائم المالية الأخرى، وبالإشراف والرقابة على جميع أوجه النشاطات المالية للشركة بالداخل والخارج وذلك فيما يتعلق بالالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والقرارات المالية المحلية والدولية، بالإضافة إلى إعداد الموازنات التقديرية Budget قبل نهاية السنة المالية ومراجعتها واعتمادها حسب النظم واللوائح الموضوعة. ويتبع هذه الإدارة مجموعة من الأقسام التى بدورها قد يتبعها مجموعة من الوحدات على النحو التالى:

1 - قسم الحسابات العامة ويتكون هذا القسم من الوحدات الآتية:

- وحدة الخزينة حيث تقوم بتحصيل المقبوضات وصرف المدفوعات باستثناء المدفوعات البسيطة التى تصرف نقداً من العهدة المالية المستديمة.

- وحدة حسابات المصارف وتختص بمسك حسابات المصارف ومتابعتها وإبلاغ الأقسام المالية بالحوالات الواردة التى تخصها.

- وحدة حسابات الموردين وتختص بمسك حسابات الموردين للمهمات وقطع الغيار وغيرها.

- وحدة حسابات الدفع وتقوم بمسك السجلات وإعداد أنونات الصرف للمدفوعات المحلية.
- وحدة المرتبات وتختص بإمسك وإعداد كشوف مرتبات الإدارات المختلفة.
- وحدة حسابات التشغيل وتختص بإمسك حسابات التشغيل الخاصة بكل سفينة.

2- قسم المشتريات

يختص بمتابعة التموينات Provisions والتزويدات للسفن وإصدار أوامر التوريد للموردين، كما يختص بإجراءات التحويل لتغطية حسابات الموردين في الخارج، أما المشتريات المحلية فيتم دفع قيمتها إما بصكوك أو نقداً من خلال عهدة مستديمة.

3- قسم الميزانية

تعتبر الحسابات الختامية والقوائم المالية هي الناتج النهائي للنظام المحاسبي كما سبقت الإشارة إلى ذلك في مواضع عديدة من هذا المؤلف - حيث تبين أرباح أو خسائر المنشأة خلال فترة محاسبية معينة وبيان المركز المالي في نهاية هذه الفترة، وعلى ضوء ذلك يمكن التعرف على الوضع المالي للشركة ومن ثم اتخاذ مايلزم من قرارات وإجراءات بالإضافة إلى إمداد الكثير من الجهات بما يلزم من هذه القوائم والتقارير، نذكر منها على سبيل المثال، اللجنة الشعبية للشركة، الجهات والهيئات العامة، مصلحة الضرائب، الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية ... الخ.

ومن الجدير بالذكر أن شركة النقل البحري تقوم بإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية المنصوص عليها قانوناً وفقاً للائحة المالية المقررة للشركة من قبل اللجنة الشعبية العامة. وتعتمد الشركة على التشغيل الإلكتروني للبيانات Electronic Data Processing في إعداد الحسابات والقوائم المالية المختلفة.

4- قسم الحاسب الآلي ويضم عدة وحدات هي:

- وحدة برامج الحاسب وتحليل النظم.

- وحدة إدخال البيانات.

- وحدة تشغيل الحاسب.

- وحدة صيانة الأجهزة الآلية للحاسب.

- وحدة الرقابة وحفظ الملفات والبرامج.

ب - إدارة الشؤون الإدارية ونحوها الأقسام التالية:

1 - قسم شئون الأفراد 2 - قسم الحركة

3 - قسم العلاقات العامة 4 - قسم الأرشفة والمحفوظات

5 - قسم الخدمات الاجتماعية 6 - قسم الدعاية والإعلان

ج - إدارة الطاقم البحري ونحوها الأقسام التالية:

1 - قسم تطبيق الضباط

2 - قسم تطبيق الوظائف

3 - قسم العقود الخاصة بالتطبيق

د - إدارة الصيانة والإصلاحات

هـ - إدارة التخطيط والمتابعة وتضم عدة أقسام هي:

1 - قسم التدريب والتطوير

2 - قسم التخطيط

3 - قسم المتابعة

4 - قسم إعداد الموازنات التخطيطية

سابعاً: مميزات وأهداف النظام المحاسبى فى شركات النقل البحرى

يمكن القول أن النظام المحاسبى فى صناعة النقل البحرى يتميز بعض المميزات نوضحها فيما يلى:

- 1 - تتمثل الوحدة المحاسبية Accounting Entity فى صناعة النقل البحرى فى وسيلة النقل وهى السفينة، بل تنفرع إلى وحدة محاسبية فرعية هى الرحلة، ويتم حصر جميع عناصر المصروفات، ويخصص ما يتعلق منها بكل سفينة على حده، بل على كل رحلة قامت بها، وتحملها بهذه العناصر.
- 2 - تختلف الوحدات القياسية للخدمة المؤداة تبعاً لاختلاف المنقول ذاته، فبالنسبة لنقل البضائع، تكون الوحدة هى الطن المنقول لمسافة كيلو متر واحد، وتسمى الوحدة فى هذه الحالة طن كيلو مترى أو متر مكعب كيلو مترى، وبالنسبة لنقل الركاب فإن وحدة النشاط بقصد المحاسبة هى الراكب الواحد منقولاً لمسافة كيلو متر واحد ويسمى فى هذه الحالة راكب كيلو مترى.
- 3 - تتم خدمة النقل بواسطة سفن عملاقة وماتحويها من أجهزة ومعدات مادية ولموسة، وتدار طبقاً لأصول هندسية وعلمية، ومن ثم فإن معدلات الأداء ومعدلات الاستخدامات والمستلزمات يمكن إعدادها وحسابها فنياً بشكل دقيق.
- 4 - يمكن القول أن خدمة نقل البضائع بالسفن قد تكون خدمة تحت التنفيذ فى وقت الجرد وفى لحظة انتهاء السنة المحاسبية والتى تكون فيها السفينة مازلت سابحة والمنقول لم يصل الميناء المقصود بعد، أى إمكانية وجود رصيد مصروفات رحلات غير تامة ورصيد إيرادات رحلات غير تامة كما سوف نعرض بتفصيل أكثر فى الفصل الثالث.
- 5 - تتميز المحاسبة فى شركات النقل البحرى ببعض المشكلات ذات الطبيعة الخاصة مثل كيفية استغلال الطاقة المتاحة خلال الفترة، وقياس الطاقة المستغلة وتعيين كميتها وتكلفتها وتقييمها، بالإضافة إلى قياس الطاقة غير المستغلة مثل قيام السفينة بغير كامل الحمولة أو عودتها فارغة بعد سفرها محملة.

أما بالنسبة لأهداف النظام المحاسبي في شركات النقل البحري، فإنها تتمثل في الآتي:

- 1 - توفير المعلومات المالية التي تتضمن قياس نتيجة تشغيل كل سفينة على الخطوط الملاحية المختلفة ونتيجة تشغيل جميع السفن، بالإضافة الى قياس نتيجة أعمال الشركة ككل.
 - 2 - توفير المعلومات المتعلقة بالمركز المالي للشركة.
 - 3 - تمكين الإدارة من المحافظة والرقابة على عملياتها وموجوداتها بما يكفل حسن سير العمل.
 - 4 - إمداد الإدارة على مختلف مستوياتها بالمعلومات الكافية التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، ومثال ذلك قرارات التسعير والتشغيل والاستثمار والمتابعة للخطط المحددة من قبل وتقييم الأداء.
 - 5 - تزويد الملاك والمستثمرين والجهات الشعبية المختلفة، بما يلزمهم من معلومات محاسبية، فالملاك مهتمون بالتعرف على سلامة المركز المالي للشركة وعلى نسب الربحية، والمستثمرون والمقرضون يهتمون بمعرفة نسب السيولة ورأس المال العامل، والجهات الشعبية تهتم بالتحقق من التزام الشركة بالقوانين واللوائح المعمول بها، فضلا عن حماية ممتلكات المجتمع من أي تلاعب أو غش أو سوء استخدام.
- ونتناول أيضا طبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات في شركات النقل البحري علاوة على المعالجة المحاسبية لها، وذلك في الفصل التالي.

الفصل الثانى

المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغي أن تكون قادراً على:

- 1 - فهم طبيعة ومعالجة عناصر الإيرادات فى شركات النقل البحرى.
- 2 - تحديد المقصود بإيرادات الرحلات غير التامة (المكتملة) وكيفية معالجتها محاسبياً.
- 3 - إيضاح عناصر المصروفات المباشرة والمصروفات غير المباشرة والأعباء الثابتة فى شركات النقل البحرى.
- 4 - تحديد ماهية الوحدة المحاسبية فى هذه الشركات.
- 5 - فهم المعالجة لعناصر المصروفات التى تتطلب معالجات محاسبية خاصة بهذه الصناعة كالإصلاحات والإهلاكات والتأمينات.....

مقدمة

نتناول فى هذا الفصل إيضاح بنود الإيرادات والمصروفات فى شركات النقل البحرى، وكذلك المعالجة المحاسبية لها. وسنقدم أولاً عناصر الإيرادات التى تظهر فى الجانب الدائن من حساب التشغيل والأرباح والخسائر، وذلك على النحو التالى:

أولاً: إيرادات سفن البضائع

تتمثل إيرادات سفن البضائع فى الإيرادات التى تحصلها الشركة من الشاحنين (العملاء) مقابل تأدية خدمة نقل بضائعهم إلى الأماكن المتفق عليها، وتحسب إيرادات نقل البضائع بضرب عدد الأطنان الإيرادية فى تعريفه النقل للطن حسب نوع البضاعة.

ويقصد بالطن الإيرادى هو الطن الوزنى وذلك إذا كانت البضاعة من النوع الذى يتم تحصيل تعريفه النقل عنها بالوزن، كما قد يكون الطن الإيرادى هو الطن الحجمى الذى يعادل 40 قدم مكعب، وذلك إذا كانت البضاعة من النوع الذى يتم تحصيل تعريفه النقل عنها بالحجم.

الدورة المستندية لإيرادات نقل البضائع

تقوم شركة النقل البحرى بتحرير بوليصة الشحن Bill of Lading عندما يقوم الشاحن بتسليم البضاعة المطلوب نقلها بحراً للشركة. ويظهر بها وزن أو حجم البضاعة، وقيمة النولون، وميناء وتاريخ الشحن، وميناء وتاريخ التفريغ، وبيانات أخرى عن الشاحن والمرسل إليه. وقد تقوم الشركة بتحصيل قيمة البوليصة (النولون) إما مقدماً فى ميناء الشحن أو تكون مستحقة الدفع فى ميناء التفريغ وذلك حسب الاتفاق بين الشاحن والشركة.

وتعتبر بوليصة الشحن المستند الأسمى لتسليم البضاعة فى ميناء الوصول وذلك بعد إتمام سداد قيمة النولون.

ويقوم الموظف المختص بإعداد فاتورة بالمبلغ المطلوب نظير نقل البضاعة من أصل وصورة وتحول أصل الفاتورة بعد ذلك مرفقا بها المستندات المؤيدة الأخرى كبوليصة الشحن إلى قسم المراجعة الداخلية حيث يقوم المراجع بمراجعة البيانات والمستندات المرفقة بالفاتورة ثم التأشير عليها بما يفيد المراجعة، ثم تحول الفاتورة بعد ذلك إلى مدير الإدارة المالية للاعتماد والإذن بقبول المبالغ الواردة بخزينة الشركة، ثم تحول بعد ذلك إلى أمين الخزينة مع المستندات المرفقة حيث يقوم بالتأكد من إستيفاء الاعتمادات اللازمة وبتحرير إيصال قبض من أصل وصورتين بالمبلغ الوارد فى الفاتورة ثم يسلم أمين الخزينة أصل الإيصال للمورد (الشاحن - الراكب) بعد استلامه للنقدية.

كما يقوم الموظف المختص بقسم حركة البضائع بإعداد كشف البضائع الذى يبين كافة بوالص الشحن المختلفة المرسلة إلى كل ميناء، ويطلق على هذا الكشف «مانيفستو البضائع» والذى يتم إعداده لكل رحلة تقوم بها السفينة. ويتضمن مجموعة من البيانات مثل اسم السفينة، وتاريخ الإبحار، وتاريخ الوصول، وبيان بوالص الشحن، ووزن وحجم الرسائل (الشحنات)، إجمالى إيرادات نقل البضائع، والإيرادات المحصلة مقدما، والإيرادات المستحقة عند الوصول، وأية بيانات أخرى ذات علاقة، ويتم إعداد هذا الكشف من أصل وثلاث صور، حيث يحتفظ قسم حركة البضائع بالأصل، وترسل صورة إلى الضابط الإدارى للسفينة، والصورة الثانية إلى قسم الحسابات العامة بالشركة، أما الصورة الثالثة فترسل إلى الوكيل الملاهى للشركة أو فرعها فى ميناء الوصول.

ويقوم قسم الحسابات العامة بالشركة بتجميع كشوف البضائع ومراجعتها ثم يتم إثبات إجمالى هذه الكشوف فى نهاية كل فترة زمنية معينة بالقيد الآتى:

من مذكورين

حـ / الخزينة (نوالين محصلة مقدما)

حـ / الوكيل فى ميناء... (نوالين تحصل بمعرفة الوكيل فى ميناء الوصول)

حـ / فرع الشركة فى ميناء... (نوالين تحصل بمعرفة الفرع)

الى حـ / إيرادات الرحلات غير التامة

(إثبات إجمالى إيرادات الرحلات غير التامة)

ويتم تحويل (إقفال) حساب إيرادات الرحلات غير التامة المتعلقة بهذه السفينة إلى حساب إيرادات التشغيل للرحلات التامة، عند إتمام الرحلة البحرية للسفينة، وذلك بموجب القيد الآتي:

من ح / إيرادات الرحلات غير التامة

إلى ح / إيرادات التشغيل للرحلات التامة

إثبات إيرادات تشغيل السفن من الرحلات التامة

ثم يتم إقفال ح / إيرادات التشغيل للرحلات التامة في حساب تشغيل السفينة للرحلة التامة بالقيد الآتي:

من ح / إيرادات التشغيل للرحلات التامة

إلى ح / تشغيل السفينة — الرحلة رقم —

ثانياً: إيرادات سفن الركاب

تقوم شركات النقل البحري بتشغيل سفن لنقل الركاب على خطوط ملاحية منتظمة مثلاً خط طرابلس — بنغازي — الإسكندرية، وقد تخصص سفن معينة لنقل الركاب والبضائع معا حيث يوجد بها أماكن مخصصة للركاب، ويتم حجز الكابتن عن طريق إدارة الركاب في المركز الرئيسي للشركة أو عن طريق الوكلاء والفروع المنتشرة للشركة.

وعند تحصيل إيرادات نقل الركاب الخاصة برحلة معينة يجري القيد الآتي:

من ح / الخزينة

إلى ح / إيرادات نقل الركاب

وعند اكتمال الرحلة يتم إقفال حساب إيرادات نقل الركاب في حساب تشغيل السفينة للرحلة المعنية بالقيد الآتي:

من ح / إيرادات نقل الركاب

إلى ح / تشغيل السفينة — الرحلة رقم —

ثالثاً: إيرادات ناقلات النفط

تقوم شركات النقل البحرى بنقل منتجات النفط أو النفط الخام نظير تحصيل إيرادات أداء خدمة النقل هذه، وقد تحسب هذه الإيرادات بضرب كميات النفط الخام المشحونة مقاسة بالبرميل/ ميل فى تعريفه نقل البرميل، وتتم المعالجة المحاسبية لإيرادات نقل النفط بنفس الطريقة المتبعة فى معالجة إيرادات نقل البضائع سالفة البيان.

رابعاً: إيرادات تأجير السفن

قد تقوم شركات النقل البحرى بتأجير بعض قطع أسطولها البحرى من سفن ركاب أو بضائع أو ناقلات نفط إلى جهات أخرى على أساس الرحلة أو لفترة زمنية معينة أو تأجير السفينة مجردة حيث تتولى الجهة المستأجرة تشغيلها واستغلالها، وفيما يلى شرح موجز لهذه الإيرادات.

— إيرادات التأجير بالرحلة

يقصد بإيرادات التأجير بالرحلة قيام الشركة بتأجير السفينة لنقل شحنة كاملة من البضاعة أو النفط أو الركاب أو جزء منها من ميناء معين أو موانئ معينة إلى ميناء أو موانئ أخرى محددة.

وبالنسبة لتأجير السفينة لغرض نقل البضاعة يتم حساب إيرادات التأجير على أساس ضرب تعريفه الطن الإيرادى فى كمية أو حجم المنقول. ويتم تحصيل قيمة إيرادات التأجير بموجب بوليصة الشحن بالإضافة إلى تحرير عقد مشارطة بين الشركة المالكة للسفينة والمستأجر يتضمن شروط الدفع، وعدد محدد لأيام الشحن أو التفريغ، وأية بيانات أخرى ذات علاقة. وينص عقد المشارطة على أنه إذا حدث تأخير فى عمليات الشحن والتفريغ مما يترتب عليه زيادة فى عدد الأيام المخصصة لهذين الغرضين مما هو متفق عليه، فإنه يستحق للشركة مالكة السفينة تعويض عن هذا التأخير، يطلق عليه غرامة تأخير Demurrage كما ينص العقد أيضاً على أنه إذا حدث توفير فى وقت الشحن أو التفريغ مما هو متفق عليه بالعقد (بمعنى تم الشحن أو التفريغ فى وقت أقل من الزمن المحدد بعقد المشارطة) فإن على الشركة المالكة للسفينة دفع علاوة كسب وقت Dispatch للمستأجر.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لغرامة التأخير وعلاوة كسب الوقت، فإن هناك عدة طرق للمعالجة هي: (1)

1 - إضافة غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة الجارية، وخصم علاوة كسب الوقت من إيرادات الرحلة الجارية.

وتجرى القيود التالية لإثبات غرامة التأخير :

من حـ / الخزينة/ المصرف

إلى حـ / غرامة التأخير

إثبات تحصيل غرامة التأخير

من حـ / غرامة التأخير

إلى حـ / إيرادات تأجير الرحلة الجارية

(تعليق غرامة التأخير على إيرادات الرحلة)

أما بالنسبة لعلاوة كسب الوقت فتكون القيود كالآتي:

من حـ / علاوة كسب الوقت

إلى حـ / الخزينة

إثبات علاوة كسب الوقت للمستأجر —

من حـ / إيرادات تأجير الرحلة الجارية

إلى حـ / علاوة كسب الوقت

تخفيض إيرادات تأجير الرحلة بقيمة علاوة كسب الوقت

ويعيب هذه الطريقة أنها لاتبين مجمل الإيرادات الناتجة عن تأجير السفينة مما يترتب عليه صعوبة المقارنة بين نتائج تأجير السفن المختلفة.

(1) عبد الحى مرعى، على أبو الحسن، أحمد بسيونى، مرجع سابق، ص 175

2. إظهار غرامة التأخير ضمن بند الإيرادات المتنوعة، وإظهار علاوة كسب الوقت ضمن بند المصروفات المتنوعة.

وتعالج هذه الطريقة عيب الطريقة السابقة فى أنها تظهر إجمالى إيرادات تأجير السفن المختلفة ومن ثم تجعل عملية المقارنة بين إيرادات التأجير للسفن المختلفة ممكنة.

3 - إضافة غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة التالية على أساس أن الوقت الإضافى الذى يتطلبه الشحن أو التفريغ سوف يؤخر السفينة عن القيام برحلة جديدة. وبالتالى تعتبر غرامة التأخير بمثابة تعويض عن الإيرادات الضائعة بسبب عدم قيام السفينة بالرحلة الجديدة فى موعدها. ولذلك تضاف غرامة التأخير إلى إيرادات الرحلة التالية.

وبالنسبة لعلاوة كسب الوقت فتخصم من إيرادات الرحلة التالية، على أساس أن الوفر فى وقت الشحن أو التفريغ سوف يترتب عليه زيادة عدد الرحلات البحرية التى تقوم بها السفينة والتعجيل بوقت قيام الرحلة التالية. وعلى ذلك فإن ما تتكبده الشركة المالكة للسفينة من دفع مبلغ معين للمستأجر فى سبيل حصولها على كسب الوقت يعتبر بمثابة مصروف يتعلق بالرحلة التالية نظرا لتعجيل القيام بها.

— إيرادات التأجير الزمنى

يقصد بالتأجير الزمنى قيام شركة النقل البحرى بتأجير سفينة معينة ومجهزة بطاقمها البحرى إلى شركة أخرى (مستأجر) لمدة محددة مقابل تعريفة شهرية معينة لكل طن منقول سواء كان طنا وزنيا أو حجميا. وعند تحصيل أقساط التأجير يجرى القيد التالى:

من حـ / الخزينة/ المصرف

إلى حـ / إيرادات تأجير السفن

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم إقفال حـ / إيرادات تأجير السفن فى حـ / التشغيل والأرباح والخسائر بالقيد التالى:

من حـ / إيرادات تأجير السفن

إلى حـ / التشغيل والأرباح والخسائر

ـ إيرادات تأجير السفينة هجدة:

فى بعض الأحيان تقوم شركات النقل البحرى بتأجير سفنھا بدون طاقم بحرئ إلى شركة أخرى تتولى الأخيرة تجهيز السفينة، وذلك لمدة زمنية محددة مقابل تعريفة يومية أو شهرية لكل طن منقول أو محمول. ويلاحظ أنه فى هذه الحالة لاتتحمل الشركة المالكة للسفينة أية مصروفات لتشغيل السفينة باستثناء مصروف الإهلاك.

ويتم إجراء القيدین السابقین عند تحصيل أقساط تأجير السفينة وكذلك إقفالها فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب التشغيل والأرباح والخسائر.

خامساً: إيرادات متنوعة أخرى

ويقصد بها أية إيرادات خلاف ماسبق ولكنها مرتبطة بنشاط صناعة النقل البحرى ومن أمثلة ذلك إيرادات تشغيل معدات الأرصفة المملوكة للشركة من شوك وروافع وخلافه، وإيرادات نقل البريد، وعمولات أعمال التوكيلات الملاحية التى تقوم بها الشركة لصالح شركات أخرى، وغرامات التأخير.....الخ.

سادساً: الإيرادات الأخرى

وهى عبارة عن الإيرادات المحققة من استثمار فائض أموال الشركة فى مجالات أخرى بخلاف مجال الشركة الرئيسى (النقل البحرى)، ومثال ذلك إيرادات الاستثمارات فى الأوراق المالية، وفوائد الودائع المصرفية، وربح بيع السفن، وربح بيع الأصول الأخرى.

وفيما يتعلق بعناصر المصروفات والأعباء الثابتة فى شركات النقل البحرى، والتى يتم إظهارها فى الجانب المدين من حساب التشغيل والأرباح والخسائر، تبعا لقاعدة الاستحقاق سالفة الذكر، فسوف نعرضها بالتفصيل على النحو التالى:

أولاً: مصروفات التشغيل المباشرة

وهى عناصر المصروفات التى تتفق خصيصا من أجل رحلة معينة، أى أنها ترتبط وتنتمى إليها، ومن ثم يمكن تجنبها فى حالة عدم قيام السفينة بالرحلة. وهذه المصروفات يسهل

تحملها على الرحلة ولايستلزم الأمر تحديد معدلات لتحميل وتوزيع هذه المصروفات، وتتضمن مصروفات التشغيل المباشرة العناصر الآتية:

1 - مصروفات (رسوم) الموانئ Marine Dues

وتشمل مصروفات الموانئ البنود الآتية:

- رسوم الإرشاد Pilotage

وهي عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل الخدمات التي يؤديها المرشد للسفينة عند دخولها الميناء أو خروجها منه، وتفرض رسوم الإرشاد على أساس الحمولة الإجمالية أو صافي الحمولة المسجلة للسفينة، أو الغاطس أو الطول الكلي، وتتفاوت قيمة رسوم الإرشاد من ميناء لآخر وحسب طبيعة عملية الإرشاد.

- رسوم جر Towage

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل عملية قطر أو سحب السفينة بواسطة قاطرة سواء عند دخولها أو خروجها من الموانئ.

- رسوم الربط والفاك Mooring-Unmooring

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل عملية ربط السفينة بواسطة أدوات معينة كالمخاطاف والحبال والشمندورة، وذلك بجوار الشاطئ.

- رسوم الميناء Port Dues

عبارة عن الرسوم التي تدفعها الشركة لهيئة الموانئ وذلك من أجل تغطية تكاليف الفنارات وصيانة وإصلاح الأرصفة والتسهيلات ذات العلاقة. ويتم دفع هذه الرسوم على أساس صافي حمولة السفينة بالطن أو المتر المكعب المدون بعدادات السفينة. ولا تدفع الشركة تلك الرسوم أو تعفى بنسبة منها في بعض الموانئ عند دخول السفينة الميناء لغرض التموين أو لظروف قهرية.

– رسوم الرصيف Harbour Quay Wharfage

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل الاستفادة من التسهيلات المختلفة المقامة على الأرصفة، وذلك على أساس كمية أو حجم البضائع المشحونة أو المفرغة.

– رسوم الإضاءة: Light Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل إضاءة الأرصفة وما إلى ذلك.

– رسوم سفر البواخر Reporting Clear

عبارة عن الرسوم التي تدفعها الشركة عن كل سفينة تدخل الميناء الأجنبي وللمدة المتفق عليها.

– رسوم المخطاف Anchorage Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة مقابل استخدام المخطاف في ربط السفينة بالشاطئ، حيث توجد منطقة في كل ميناء تسمى منطقة المخطاف بمثابة منطقة انتظار تضع السفينة فيها المخطاف الخاص بها لمدة معينة إلى حين الإذن لها بالدخول إلى الميناء.

– رسوم القناة Canal Dues

عبارة عن رسوم تدفعها الشركة نظير إرشاد السفينة في حالة دخولها أو خروجها من القنوات والمضايق.

– رسوم موانئ أخرى Other Port Dues

وهي عبارة عن أية رسوم أخرى بخلاف ماسبق مثل رسوم خدمات الهاتف والحراسة، والتي تدفع نظير استخدام الهواتف على أساس إيجار يومي، أما تكلفة خدمة الحراسة فتحدد على أساس طول مدة الحراسة وفئات الأجور، وكذلك الرسوم الصحية التي تدفعها الشركة مقابل مباشرة السلطات الصحية بالميناء التحقق من توافر التعليمات الصحية في السفينة للوقاية من الأمراض والأوبئة.

2- مصروفات مناولة البضائع. Cargo Handling Expenses.

يقصد بها المصروفات التى تتحملها شركة النقل البحرى فى سبيل شحن أو تفريغ البضائع، وتشمل هذه المصروفات البنود التالية :

- مصروفات الوقت الأساسى : Stevedore basic

عبارة عن المبالغ التى تدفعها الشركة إلى المؤسسة أو الجهة المختصة بتحميل السفينة أو تفريغها، وذلك مقابل الوقت الأساسى المستنفذ فى هذه العملية حيث يتم تحديد وقت معين لمناولة البضائع (الشحن أو التفريغ) بناء على تقديرات دقيقة ومحسوبة لكل وقت خاص بكل عملية.

- مصروفات الوقت الإضافى : Stevedore Over. Time

عبارة عن المبالغ التى تدفعها الشركة مقابل تحميل أو تفريغ السفينة فى الوقت الإضافى المستغرق فى أداء هذه العملية زيادة عن الوقت الأساسى.

- مصروفات شحن وتفريغ إضافى Steved - Extra

- مصروفات انتظار Steved - detention

- مصروفات عدادين Steved - tally

- مصروفات الشحن والتفريغ والربط والفك Steved - lashing - unlashng

- إيجار معدات (شوك - روافع) Hire of Forklift, Cranes

- مصروفات معدات ثقيلة Heavy lift char

- مصروفات محطة Terminal char

- مصروفات إضاءة Lighterage

- أتعاب وزن وقياس Wight & measure fees

- مصروفات معاينة Cargo Survey

- مصروفات إعادة شحن البضائع Overlanded Cargo - Reshipment

- مصروفات التعبئة والشحن Transhipment Handling charge

- مصروفات تعبئة وتفريغ الحاويات Container handling charges

- مصروفات حشوات وقائية وهي عبارة عن المصروفات التي تدفعها الشركة من أجل الوقاية والسلامة والحماية ضد أى ضرر أثناء المناولة مثل الخوذات والملابس الواقية للعمال.

وفي هذا الصدد يتم حصر مصروفات مناولة البضائع في ميناء الأصل من واقع المستندات المقدمة مباشرة من شركات الشحن والتفريغ وهيئة الميناء، أما بالنسبة لمصروفات مناولة البضائع في الموانئ الخارجية فتحصر وتسجل في كشف المصروفات بواسطة وكيل الشركة في الخارج.

3- أتعاب وعمولات الوكلاء

وتتضمن أتعاب وكالة وعمولة بضائع وعمولة شاحن البضائع وعمولة تأجير ثابتة وعمولة نولون وأتعاب سمسرة، وعمولات أخرى، ومرتجعات للشاحنين، Rebates to Shipment وهي على سبيل المثال إذا قام الشاحن بشحن البضاعة على ظهر السفينة من طرابلس إلى الإسكندرية ودفع النولون الخاص بهذا الشحن ثم اضطر الى تغيير وجهة الشحن من طرابلس إلى مالطة أو عدم الشحن إطلاقاً، فإن الشركة تقوم بإرجاع فرق النولون إلى الشاحن أو إرجاع نسبة منه إليه.

4- مصروفات التزويدات بالوقود والمياه

وهي المصروفات التي تتحملها الشركة في مقابل تموين السفينة بالوقود كزيت ديزل وزيت ثقيل وزيت خفيف ومياه عذبة ويتم قياس تكلفة الوقود المستهلك في الرحلة من واقع ما هو مسجل في سجل الماكينة Engine Log وتحسب كما يلي :

× ×	رصيد الوقود في بدء الرحلة
× ×	يضاف : الكمية المشتراه خلال الرحلة
× ×	تكلفة الوقود المتاح للاستهلاك
× ×	يطرح : رصيد الوقود في نهاية الرحلة
× ×	تكلفة الوقود المستخدم في الرحلة

وتجدر الإشارة الي ضرورة الاهتمام بتخطيط شراء الوقود، بمعنى قد يكون من الأفضل للشركة تموين السفينة في ميناء الأصل لتغطية احتياجات الرحلة بالكامل وذلك إذا كانت أسعار الوقود أرخص محلياً، وكانت الطاقة الحمولية للسفينة غير مستغلة بالكامل في النقل. وقد تفضل الشركة دخول السفينة في أحد الموانئ من أجل التموين نظراً لرخص الوقود في ذلك الميناء علي الرغم من عدم قيامها بالشحن أو التفريغ فيه. أى أنه يجب علي المختصين بالشركة دراسة وتقييم البدائل المختلفة والمتاحة للتزود بالوقود واختيار أفضل بديل (الأقل تكلفة بالطبع) يتم التوصل اليه في ضوء تقييم وقياس تكاليف كل بديل من البدائل المتاحة للتزود بالوقود.

ثانياً : مصروفات التشغيل غير المباشرة

وهي المصروفات والأعباء الثابتة التي لا ترتبط برحلة معينة، وإنما تتحملها الشركة من أجل قيامها بالنشاط بصفة عامة، أى أنها سوف تتكبدها سواء تم تشغيل السفينة أو عدم تشغيلها، وتشمل هذه المصروفات البنود الآتية :

1- أجور ومرتبات الطاقم البحري

ويتضمن هذا البند البنود الفرعية التالية :

أ - الأجور

عبارة عن أجور الوقت الأساسي وأجور الوقت الإضافي والمكافآت والبدلات وأجور أيام العطلات. وبصفة عامة يتحدد الأجر الأساسي والإضافي بناء على القوانين واللوائح المنظمة

لتشغيل عمال البحر وطاقم السفينة. وجرت العادة على منح العاملين والطاقم البحري جزءاً من أجورهم في الموانئ الخارجية بالعملات الأجنبية كمسحوبات على حسابهم، إلى حين تسوية استحقاقاتهم في نهاية الرحلة البحرية وعودتها إلى ميناء الأصل.

ب - المزايا العينية والصحية :

وتتمثل في تكاليف الوجبات الغذائية التي تقدم لطاقم السفينة أثناء الرحلة، وتكاليف الملابس التي تمنحها الشركة لأفراد الطاقم والعاملين على السفينة، وكذلك العلاج الصحي لأفراد الطاقم والعاملين البحريين وأسرهم.

ج - التأمينات الإجتماعية

تتضمن التأمينات ضد العجز والشيخوخة وحوادث العمل وحصة الشركة في التأمينات والمعاشات.

2- توريدات وإصلاحات متنوعة Stores & Repairs

وتشمل توريدات السطح والماكينة والزيوت والتموينات، وإصلاحات السطح والماكينة، وقطع غيار السطح Deck spares وقطع غيار الماكينة Engine Spares ومعاينات السطح Survey deck ومعاينات الماكينة . Survey Engine

وعلى سبيل المثال يقصد بمعاينات قطع غيار السطح أنه يوجد على ظهر السفينة أجزاء أو قطع معينة احتياطية، والتي تكون معرضة بصفة دائمة للعطب أو الكسر، لذا وجب الاحتفاظ بقطع غيار بديلة تكون جاهزة لمجابهة أى ظرف طارئ مثل المخطاف الاحتياطي.

أما فيما يتعلق بقطع غيار السطح، فإنه إذا تم استعمال أية قطعة من معاينات السطح، فإن السفينة بمجرد وصولها إلى أى ميناء، فإنها تقوم بتعويض أو إحلال هذه القطعة بأخرى جديدة، ويطلق عليها في هذه الحالة قطع غيار السطح.

وفي هذا الصدد نجد أن هناك عدة أنواع للإصلاحات التي تتم للسفينة هي :

أ - إصلاحات سنوية وهي التي تتم بشكل دوري ومنتظم أثناء التشغيل من أجل المحافظة

على مكونات السفينة في حالة صالحة للتشغيل بالإضافة إلى عدم انخفاض الكفاءة التشغيلية لها.

ب - إصلاحات وقائية دورية، ويتم على فترات دورية وفقاً لجدول زمني من أجل الكشف على الأجزاء المستهلكة والقيام بتغييرها ومن ثم الوقاية ضد الأعطال التي يمكن أن تحدث أثناء التشغيل.

ج - إصلاحات جوهرية : ويتم في حالة توقف الأصل تماماً أو انخفاض كفاءته الإنتاجية ومن ثم يكون في وضع غير اقتصادي، بمعنى أن الوفورات الناتجة من تشغيله أقل من تكاليف التشغيل.

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية المتعارف عليها لهذه الإصلاحات، فإنه ينبغي التفرقة بين :

أ - الإصلاحات والعمرات السنوية وهي المعنية في النوعين (أ) و (ب) أعلاه، فيجب أن تقوم الشركة بتحميل الفترة المحاسبية التي تمت خلالها هذه الإصلاحات والعمرات الدورية بكامل تكلفتها باعتبارها مصروفات إيرادية تخص الفترة.

ب - الإصلاحات الجوهرية (العمره الخاصة) وهي تلك التي يتم إجراؤها كل أربع سنوات، وبدون القيام بهذه الإصلاحات لا يمكن للشركة أن تحصل على شهادة الصلاحية التي يتعين تواجدها للسماح للسفينة بالإبحار، ويجب أن تقوم الشركة بتوزيع تكاليف الإصلاحات الجوهرية على أربعة أقساط سنوية، وتحميل كل سنة مالية بما يخصها من هذه التكاليف، وذلك باعتبارها مصروفاً إيرادياً مؤجلاً.

3- مصروفات تشغيل متنوعة

وتتضمن تلك المصروفات أعباء المكالمات اللاسلكية ومصروفات الغسيل والرسوم الجمركية والرسوم القنصلية وخدمات القوارب وإزالة القمامة وخدمات المطافئ ومعاينة الغاز السائل ومكافآت ورسوم دمغة ومصروفات المؤتمرات الملاحية ومصروفات متنوعة أخرى.

4- مصروفات إصلاح الحاويات

عبارة عن المصروفات التي تتكبدها الشركة من أجل إصلاح وصيانة الحاويات أو الصناديق التي تستخدم في عملية الشحن والتفريغ.

5- مصروفات سفن هؤجرة

وتتضمن أية نفقات تدفعها الشركة في سبيل عملية تأجير سفنها للغير مثل العمولات والسمسرة والأتعاب المدفوعة للوكلاء والسماسرة نظير قيامهم بتأجير سفن الشركة إلى الغير وكذلك الرسوم التي تدفعها نظير تسجيل عقود التأجير من دمغة وخلافه.

6- مصروفات أقساط التأمين

تقوم شركات النقل البحري بدفع نوعين من أقساط التأمين هما :

– أقساط التأمين على جميع السفن المملوكة للشركة سواء على هيكل السفينة أو الآلات والمعدات الملحقة بها، وتغطي هذه الأقساط جميع أخطار الحوادث التي قد تتعرض لها السفن كالحريق والغرق بالإضافة إلى مصروفات الإنقاذ والقطر وكذلك كافة الأضرار المحتملة للسفينة أثناء التشغيل أو الإصلاحات أو العمرات .. الخ.

– أقساط التأمين التي تدفعها الشركة لهيئات التأمين نظير التغطية المدنية وكذلك سداد التعويضات عن مسؤولية الشركة القانونية عن الطاقم البحري والبضائع والغرامات وغير ذلك.

ثالثاً : مصروفات الإهلاك

يحتسب الإهلاك السنوي للسفينة على أساس التكاليف الإستثمارية التي تم إنفاقها في سبيل اقتنائها وحتى تصبح صالحة للبدء في التشغيل، وعلى أساس العمر الاقتصادي المقرر لها. وفي هذا الصدد يلاحظ وجود عمرين للسفينة، الأول عمر انتاجي ويقصد به الفترة التي

تكون فيها السفينة صالحة للتشغيل بغض النظر عن ربحية أو اقتصادية هذا التشغيل، ويتوقف هذا العمر على عوامل عديدة مثل البلى والاستخدام والتقدم. أما الثانى فهو العمر الاقتصادى للسفينة ويقصد به الفترة التى يكون فيها تشغيل السفينة اقتصادياً، بمعنى أن إيرادات التشغيل تفوق تكاليف تشغيلها. وقد يتساوى العمر الإنتاجى للسفينة مع العمر الاقتصادى لها وذلك عندما يكون تشغيل السفينة اقتصادياً من بداية التشغيل حتى نهايته، ولكن فى معظم الأحوال يكون العمر الاقتصادى أقصر من العمر الإنتاجى للسفينة.

وجرت العادة في شركات النقل البحرى على اتباع معدلات معينة لحساب أقساط إهلاك السفن وهى معدلات متعارف عليها عالمياً في صناعة النقل البحرى. كما يتم حساب الإهلاك الخاص بكل سفينة حسب طريقة القسط الثابت ووفقاً للمبالغ المستثمرة في السفينة التى تشمل سعر شراء السفينة مضافاً إليه كافة المصروفات الرأسمالية المتعلقة بالسفينة حتى تصبح صالحة للبدء فى التشغيل. وتجدر الإشارة إلى أن العمر الاقتصادى يختلف حسب نوع السفينة، فعلى سبيل المثال يقدر هذا العمر بالنسبة لسفن الركاب 25 سنة، ولسفن نقل البضائع العامة 20 سنة، أما بالنسبة لناقلات النفط فيقدر 15 سنة.

غير أن الاتجاه المعاصر فى البلدان المتقدمة يتمثل فى سرعة تخريد السفن لمسايرة التطورات التقنية السريعة والمذهلة فى مجال صناعة السفن.

وتقوم شركات النقل البحرى بتحميل قسط الإهلاك السنوى لكل سفينة فى حساب التشغيل والأرباح والخسائر دفعة واحدة وليس فى حساب تشغيل السفينة وفقاً لكل رحلة وذلك لتسهيل الاجراءات المحاسبية فى هذا الخصوص. وعلى ذلك يتم تحميل حساب التشغيل والأرباح والخسائر بأقساط الإهلاكات السنوية التالية :

- | | |
|-----------------------|-------------------------------|
| - إهلاك سفن البضائع | - إهلاك سفن الركاب |
| - إهلاك ناقلات النفط | - إهلاك السفن المؤجرة |
| - إهلاك معدات الموانئ | - إهلاك الأصول الثابتة الأخرى |

رابعاً : المصروفات الإدارية العامة

وهي عناصر المصروفات التي تتحمل بها الوظيفة الإدارية للشركة ممثلة في الخدمات الإدارية والتمويلية، فهي التي تنفق على إدارة الشركة بصفة عامة. ومن ثم لا يمكن تخصيصها مباشرة على سفينة بعينها. ومن أمثلة هذه المصروفات : البريد والتلكس والبرقيات والهواتف والقرطاسية والألوات الكتابية وإيجار المباني والدعاية والإعلان وفوائد القروض .. الخ.

الفصل الثالث

قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحرى

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل، ينبغى أن تكون قادراً على:

- 1 - فهم كيفية تحديد نتيجة تشغيل السفينة
- 2 - فهم العلاقة بين حساب تشغيل السفينة وحساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالى للشركة.
- 3 - الإلمام بنوعية وطبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات الظاهرة بحساب التشغيل والأرباح والخسائر.
- 4 - معرفة كيفية إعداد قائمة المركز المالى فى شركات النقل البحرى بالإضافة إلى القاء الضوء على عناصر هذه القائمة.

مقدمة

تعتبر «الرحلة» Voyage هي الوحدة المحاسبية في شركات النقل البحري، حيث يتم قياس نتيجة تشغيل السفينة من أرباح وخسائر لكل رحلة تقوم بها، ثم لجميع الرحلات التي أتمتها خلال الفترة المحاسبية، وأخيراً قياس الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عملية تشغيل جميع السفن خلال هذه الفترة.

وفي هذا الصدد كما سبقت الإشارة نلاحظ اختلاف الوحدات القياسية لخدمة النقل المؤداة تبعاً لاختلاف المنقول ذاته، فبالنسبة لنقل البضائع تكون وحدة القياس هي الطن لمسافة كيلومتر واحد، وتسمى الوحدة في هذه الحالة طن كيلومتر أو متر مكعب كيلومتر، وبالنسبة لنقل النفط تكون وحدة القياس البرميل لمسافة كيلومتر، أما بالنسبة لنقل الركاب فإن وحدة النشاط بقصد المحاسبة هي الراكب الواحد منقولاً لمسافة كيلومتر واحد ويسمى «راكب كيلومتر».

ويمكن تبويب عناصر المصروفات لغرض قياس تكلفة الرحلة حسب علاقة المصروف بالرحلة المؤداة إلى نوعين :

1- عناصر تكاليف مباشرة على الرحلة

وهي تلك المصروفات التي تتفق خصيصاً من أجل قيام الرحلة المعينة، وبالتالي يتم تحميلها مباشرة عليها ولا نحتاج إلى استخدام معدلات للتحميل (التوزيع) فهذه المصروفات مرتبطة بالرحلة، أي أنه من الممكن تجنبها في حالة عدم قيام السفينة بالرحلة. ومثال ذلك مصروفات مناولة البضائع، ومصروفات الوقود والمياه ومصروفات الإرشاد والتي سبق إيضاحها.

كما يمكن تبويب هذا النوع من حيث علاقته بحجم النشاط إلى :

- عناصر تكاليف متغيرة حسب طول المسافة البحرية التى تقطعها السفينة فى عرض البحر مثل الوقود والزيوت والمياه وغير ذلك.

- عناصر تكاليف متغيرة حسب حجم البضاعة المنقولة على السفينة فى الرحلة المعينة مثل مصروفات مناولة البضاعة (الشحن والتفريغ) ومصروفات الموانئ.

2- عناصر تكاليف غير مباشرة على الرحلة :

ويقصد بها تلك العناصر التى لا تنفق خصيصاً من أجل قيام رحلة معينة، وإنما تنفق من أجل نشاط الشركة بصفة عامة، فهذه العناصر لا ترتبط بالرحلات، وبعبارة أخرى فإنها تمثل المصروفات والأعباء الثابتة التى تتكبدتها الشركة سواء تم تشغيل السفينة أو عدم تشغيلها، ومثال ذلك أقساط الإهلاك، وأقساط التأمين، والإصلاحات والصيانة، والمرتبات والأجور، والمصروفات الإدارية.

ومن الممكن تحديد ما يخص الرحلة من هذه المصروفات بإستخدام معدلات تحميل (توزيع) تقديرية معدة على أسس علمية وواقعية.

وعند قياس نتيجة تشغيل كل سفينة، فإن ذلك يتم على أساس الرحلة كما سبق أن أشرنا، حيث يتم فتح حساب مستقل لكل سفينة يحمل بكافة المصروفات الخاصة بكل سفينة حسب كل رحلة، وذلك من حين خروجها من الميناء إلى حين عودتها، وتختلف المعالجة المحاسبية لنتيجة الرحلة التى قامت بها السفينة حسب ما اذا كانت هذه الرحلة قد تمت أم لا، وهذا ما سنوضحه فيما يلى :

1- حالة الرحلات التامة Finished Voyages

يجعل حساب تشغيل السفينة مدينياً بالمصروفات المتعلقة بالرحلة التى قامت بها السفينة خلال الفترة المحاسبية (غالباً سنة مالية) وبواسطة جمع هذه المصروفات نحصل على إجمالى مصروفات الرحلة التامة، ثم بمقابلة هذه المصروفات مع إجمالى النوالين المستحقة عن هذه الرحلة نحصل على إجمالى الربح (الخسارة) الناتج عن رحلة السفينة.

ويتخذ حساب التشغيل الخاص بكل سفينة شكل حساب مبوب يحتوى على خانات عمودية للرحلات التى تقوم بها السفينة خلال السنة المالية، ويتم إعطاء رقم إشارى لكل رحلة، فعلى سبيل المثال عندما تقوم السفينة «سرت» بأول رحلة لها فى عام 1992 فإنه يتم إعطاء رقم 92/1 لهذه الرحلة، ثم رقم 92/2 للرحلة الثانية وهكذا بالنسبة لبقية الرحلات خلال عام 92. وبعد أن

يتم استخراج الربح (الخسارة) للسفينة عن كل رحلة تامة، يتم تحديد إجمالي الربح (الخسارة) الناتج عن تشغيل السفينة لجميع الرحلات التامة خلال السنة المالية، ثم يرحل إلى حساب التشغيل والأرباح والخسائر. ويوضح الشكل (4-2) نموذجاً لحساب التشغيل الذي يفتح لكل سفينة على حده.

حساب التشغيل الخاص بالسفينة سرت لسنة 1992

بيان	الرحلة رقم (1)	الرحلة رقم (2)	الرحلة رقم (3)	الرحلة رقم (4)	الإجمالي عن سنة 1992
مرتبات وأجور					
مصرفات ملاحية					
مصرفات مناولة البضائع					
التزويدات / وقود / مياه					
أتعاب وكالة / عمولة / سمسرة					
توريدات وإصلاحات متنوعة					
مصرفات تشغيل متنوعة					
مصرفات حاويات					
مصرفات إدارية على ظهر السفينة					
إجمالي المصروفات	x x x				
النولون ذهاب					
النولون إياب					
إجمالي الإيرادات	x x x				
الربح (الخسارة)	x				

الشكل (4-2)

ومن المشكلات المحاسبية التي تواجه المحاسب عند إعداد حساب التشغيل الخاص بالسفينة هي كيفية تحديد نصيب الرحلة من تكلفة المرتبات والأجور، فالعامل قد يكون على ظهر السفينة لفترة وأحياناً على اليابس لفترات أخرى، ويمكن حساب عدد الأيام التي قضاها العامل (الطاقم البحري) على ظهر السفينة ويحمل أجر هذه الأيام على حساب التشغيل الخاص بالسفينة. أما بالنسبة للأيام على البر فيتم تحميلها على حساب المصروفات العامة في حساب الأرباح والخسائر. ويلاحظ في هذا الصدد أن اليوم في صناعة النقل البحري يحسب على أساس 24 ساعة تحسب من بداية الساعة 12 ظهراً إلى الساعة 12 ظهراً من النهار التالي .

2- حالة الرحلات غير التامة Unfinished Voyages

وفيما يتعلق بمصروفات وإيرادات الرحلات غير التامة التي تكون فيها السفينة مازالت سابحة في عرض البحر والمنقول (بضائع، ركاب، نفط) بالطريق لم يصل بالكامل إلى الميناء المقصود، فإنه قد جرت العادة في شركات النقل البحري على إظهارها كأرصدة في قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية، فتظهر مصروفات الرحلات غير التامة كرصيد مصروفات مدفوعة مقدماً، وتظهر إيرادات الرحلات غير التامة كرصيد إيرادات محصلة مقدماً، وعلى ذلك لا يتم احتساب نتيجة الرحلات غير التامة من ربح أو خسارة في نهاية الفترة المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية في الشركة العامة للنقل البحري من اختصاص قسم الميزانية، حيث تتم وفقاً للخطوات الآتية :

1- تجميع القيود اليومية من جميع الأقسام المالية بإدارات التشغيل وقسم الحسابات العامة ثم يقوم قسم الميزانية بتنظيم وتصنيف هذه القيود إلى قيود نقدية، وقيود تتعلق بالمدينين والدائنين، وقيود عامة.

2- تجميع قيود كل سنة مالية على حده وتسجل في نموذج خاص معد لذلك، ويتم ترقيمها بأرقام متسلسلة، وترسل إلى قسم الحاسب الآلي من أجل إدخالها للتشغيل الإلكتروني.

3- مراجعة صحة الإدخال للبيانات وتصحيح الأخطاء إن وجدت مع قسم الحاسب الآلي .

- 4- يطلب من قسم الحاسب الآلي إعداد يومية عامة حيث يتم مراجعتها من حيث عدد القيود المسجلة والظاهرة بها وبعد ذلك تطلب أرصدة كافة الحسابات بالأستاذ العام.
 - 5- إجراء جميع التسويات الجردية المتعلقة بالمخازن والأصول الثابتة وتكوين المخصصات اللازمة ثم إجراء قيود التعديلات والتسويات المختلفة.
 - 6- تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في قياس نتائج التشغيل وتصوير المركز المالي، كما تتبع الشركة قاعدة الإستحقاق في معالجة عناصر المصروفات والإيرادات المختلفة.
 - 7- يطلب من الإدارات الأخرى حسابات أرصدة الوكلاء حيث يتم ادخالها ضمن الأرصدة المختلفة ثم تجمع التعديلات والتسويات، وترسل للحاسب الآلي من أجل إعداد وتحديث Updating اليومية العامة والأستاذ العام بعد التسوية وكذلك ميزان المراجعة بعد التسوية.
 - 8- يقوم قسم الميزانية بعد استلامه لميزان المراجعة بعد التسوية بإعداد الحسابات الختامية، وهي حساب التشغيل والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والقوائم المالية الأخرى اللازمة.
 - 9- يقوم قسم الميزانية بعد أن تحال اليه ميزانيات الوكالات والفروع بتجميعها بعد تسوية الأرصدة المتشابهة، ثم إعداد الميزانية المجمعة للشركة بالإضافة إلى أية قوائم مالية ملحقة.
- ونعرض فيما يلي نماذج توضيحية لحساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي في إحدى شركات النقل البحري

نموذج حساب التشغيل والأرباح والخسائر

شركة النقل البحري

ح/ التشغيل والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في 12/31--19

إيرادات النشاط الجارى		تكلفة التشغيل المباشرة	
إيرادات سفن البضائع	x	مصرفات ملاحية	x
إيرادات ناقلات النفط	x	مصرفات مناولة البضائع	x
إيرادات سفن الركاب	x	التزويدات والوقود والمياه	x
إيرادات السفن المؤجرة	x	أتعاب وكالة وعمولات وسمسرة	x
إيرادات نواذى الحماية والمؤتمرات	x		
الملاحية	x	تكلفة التشغيل غير المباشرة	
		مصرفات التطعيم	x
		مرتبات العاملين والطاقم البحرى	x
		إصلاحات وقطع غيار	x
		مصرفات سفن متنوعة	x
		مصرفات حاويات وروافع	x
		مصرفات إدارية على السفينة	x
		مصرفات سفن مؤجرة	x
		أقساط التأمين والمؤتمرات الملاحية	x
		مصرفات الإهلاك	
		إهلاك سفن البضائع	x
		إهلاك ناقلات النفط	x
		إهلاك سفن الركاب	x
		إهلاك الحاويات	x
		إهلاك الصنادل والروافع	x
		إهلاك معدات الربط والفك	x
		إهلاك المباني	x
		إهلاك الأثاث والتركيبات	x
		إهلاك السيارات	x
صافى خسارة التشغيل	x	صافى ربح التشغيل	x
	x x x		x x x

صافي ربح التشغيل	x	صافي خسارة التشغيل	x
الإيرادات الأخرى		المصروفات الإدارية العامة	
فوائد الودائع بالمصارف	x	الأجور والمرتبات	x
إيرادات استثمارات	x	مصروفات صيانة وإصلاحات	x
أرباح بيع أصول ثابتة	x	مصروفات قرضية	x
إيرادات أخرى	x	إيجار المباني	x
		دعاية وإعلان	x
		أتعاب المراجعين	x
		مصروفات عمومية متنوعة	x
		خسائر بيع أصول ثابتة	x
صافي الخسارة	x x	أو	x x
	x x		x x

شركة النقل البحري
ح/ مجمع الأرباح والخسائر

إيرادات سنوات سابقة	× ×	مصرفات سنوات سابقة	×
صافي الدخل النهائي للعام	× ×	الخسائر المرحلة	×
		رصيد دائن	× ×
		(الأرباح المجمعة)	
	× × ×		× × ×

نموذج قائمة المركز المالي

شركة النقل البحري

قائمة المركز المالي في 19--/12/31

		الأصول الثابتة
	x	سفن البضائع
	x	ناقلات النفط
	x	سفن الركاب
	x	المقطورات
	x	الحاويات
		معدات الموانئ
	x	الصنادل والروافع
	x	معدات الربط والفك
	x	مكاتب جاهزة
		أصول ثابتة أخرى
	x	الأراضي
	x	المباني
	x	الأثاث والتركيبات
	x	معدات مكتبية
	x	السيارات
	x	أجهزة الحاسب الآلي
		مشروعات تحت التنفيذ
	x	سفن تحت الإنشاء
	x	مشروعات أخرى تحت الإنشاء
	x	الاستثمارات طويلة الأجل
		إجمالي الأصول الثابتة
		الأصول المتداولة
		المخزون
	x	مخزون قطع غيار
xxx		

	x	مخزون الوقود
	x	مخزون قرطاسية
	x	حسابات تحت التحصيل
	x	وكلاء متنوعون
	x	مدينون
	x	نقدية بالخرينة والمصارف
	x	نقدية بالخرينة
	x	تحويلات بالطريق
	x	المصارف
xxx	x	حسابات ودائع مصرفية
		إجمالي الأصول المتداولة
	x	أرصدة مدينة أخرى
	x	مقدمات للوكلاء
	x	إيداعات مختلفة
	x	فوائد مستحقة على الإيداعات
	x	فوائد مستحقة على الاستثمارات
	x	مصرفوات رحلات غير تامة
xx		
xxxx		مجموع الأصول

الخصوم وحقوق الملكية

	xx	رأس المال
	x	الاحتياطيات والفائض
	x	احتياطي عام
	x	احتياطي اعادة التقييم
xx	x	الأرباح المحجوزة
xx		مجموع حقوق الملكية
		القروض طويلة الأجل
	xx	الخصوم المتداولة
	xx	الحسابات تحت الدفع
		حسابات شخصية

	xx	الوكلاء الملاحيون
	xx	الدائنون المتنوعون
	xx	فوائد تحت الدفع مستحقة
	xx	إيداعات نوالين وشحن وتفرغ
xxx		إجمالي الخصوم المتداولة
		مجمعات الإهلاكات
	x	مجمع إهلاك سفن البضائع
	x	مجمع إهلاك ناقلات النفط
	x	مجمع إهلاك سفن الركاب
	x	مجمع إهلاك المقطورات
	x	مجمع إهلاك الحاويات
	x	مجمع إهلاك معدات الربط
	x	مجمع إهلاك المباني
	x	مجمع إهلاك الأثاث
	x	مجمع إهلاك السيارات
xx		إجمالي مجمعات الإهلاكات
		المخصصات
	x	مخصص الضرائب
	x	مخصص مكافآت ترك الخدمة
	x	مخصص صيانة السفن
	x	مخصص مطلوبات محتملة
	x	مخصص الديون المشكوك فيها
	x	مخصص الاستثمارات
	x	مخصص بدل نقدي أجازات
xx		إجمالي المخصصات
		أرصدة دائنة أخرى
	x	إيرادات رحلات غير تامة
	x	مصرفات مستحقة
xx		
xxx	x	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

ونود أن نلفت النظر الى أن المقصود بالمشروعات تحت التنفيذ الظاهرة ضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي، هو قيام الشركة بإنشاء مجموعة من المباني الإدارية وغيرها في مناطق متباعدة وذلك لاستخدامها كفروع لها في هذه المناطق، وما زالت هذه المباني تحت التنفيذ والإنشاء، أو قيامها بإنشاءات أخرى كالورش أو السفن أو الأصول الثابتة الأخرى، وهذه الانشاءات ما زالت تحت التنفيذ، لذا يجب إظهارها كبند مستقل تحت مسمى «مشروعات تحت التنفيذ» بقائمة المركز المالي للشركة.

خلاصة الجزء الرابع

عرضنا فى هذا الجزء نبذة عن المحاسبة فى صناعة النقل البحرى، وذلك من خلال ثلاثة فصول، تناول الأول منها صناعة النقل البحرى وخصائصها. فقد أظهرنا طبيعة وأهمية وخصائص نشاط صناعة النقل البحرى. وناقشنا مقومات نجاح هذه الصناعة وأنواع السفن التى تتنوع من سفن بضائع عامة وسفن ركاب وناقلات النفط وسفن الدحرجة. بالإضافة إلى إيضاح طبيعة وأنواع الشركات العاملة فى هذه الصناعة والتى شملت شركات ملاحية منتظمة وشركات ملاحية متخصصة وشركات ملاحية متجولة وشركات توكيلات ملاحية. كما أبرزنا مفهوم المؤتمر الملاحى وأهدافه، والهيكل التنظيمى فى شركات النقل البحرى، واختتمنا هذا الفصل بمناقشة مميزات وأهداف النظام المحاسبى وأهمية توافر نظام محاسبى فعال فى شركات النقل البحرى.

وفىما يتعلق بالفصل الثانى فقد عرضنا عناصر الإيرادات ومعالجتها المحاسبية والتى تتمثل فى إيرادات سفن نقل البضائع ونقل الركاب وإيرادات نقل النفط وإيرادات تأجير السفن والإيرادات المتنوعة والإيرادات الأخرى. كما أبرزنا عناصر المصروفات المباشرة وغير المباشرة والمصروفات الإدارية العامة.

أما فيما يختص بالفصل الثالث فقد أبرزنا كيفية قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالى فى شركات النقل البحرى، حيث بينا أن الوحدة المحاسبية فى هذه الشركات تتمثل فى «الرحلة» التى تقوم بها السفينة ومن ثم يتم تحديد إيراداتها ومصروفاتها، ولى ذلك استخراج الربح أو الخسارة لكل رحلة تامة قامت بها السفينة المعنية، ثم استخراج إجمالى الربح أو الخسارة لجميع الرحلات التامة للسفينة المعنية خلال الفترة المحاسبية، الذى يرحل بعد ذلك إلى حساب التشغيل والأرباح والخسائر وبالمطابق تكرر نفس الخطوات لجميع السفن التى تقوم الشركة بتشغيلها.

أما بالنسبة للرحلات غير التامة في آخر الفترة المحاسبية فتظهر مصروفاتها كرصيد مدين في قائمة المركز المالي (الأصول) كما تظهر إيراداتها كرصيد دائن في نفس القائمة (الخصوم). وأوضحنا أننا نلتزم بتطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها في محاسبة المنشآت التجارية عند قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي. أضف إلى ما سبق فقد عرضنا في ختام هذا الفصل نموذجي حساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي في شركات النقل البحري.

أسئلة للمناقشة

- 1- اشرح باختصار خصائص صناعة النقل البحري؟
- 2- ما هي مقومات نجاح صناعة النقل البحري؟
- 3- اذكر أنواع السفن في صناعة النقل البحري؟
- 4- اشرح طبيعة وغرض الشركات الملاحية؟
- 5- ما المقصود بشركات الملاحية المنتظمة؟ وما الفرق بينها وبين شركات الملاحية المتجولة؟
- 6- ضع رسماً يوضح الهيكل التنظيمي لإحدى شركات النقل البحري؟
- 7- ما المقصود بإصطلاح المؤتمر الملاحى، وما هي أهدافه؟
- 8- ناقش مميزات وأهداف النظام المحاسبى فى شركات النقل البحري؟
- 9- ما هي الوحدة المحاسبية فى صناعة النقل البحري؟
- 10- اذكر أهم عناصر الإيرادات فى شركات النقل البحري؟
- 11- وضع المعالجة المحاسبية لغرامة التأخير وعلاوة كسب الوقت، فيما يتعلق بإيرادات تأجير السفن؟
- 12- هل تختلف المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة فى قياس نتيجة الأعمال والمركز المالى فى شركات النقل البحري عما هو فى المنشآت التجارية؟ ناقش؟
- 13- ما المقصود بالمصروفات المباشرة وغير المباشرة فى شركات النقل البحري؟
- 14- ما هو الفرق فى المعالجة المحاسبية للرحلات التامة والرحلات غير التامة؟

قائمة الأشكال والجداول والنماذج الواردة بالكتاب

رقم الشكل	عنوان الشكل أو الجدول أو النموذج	رقم الصفحة
1	تصنيفات الخدمات ..	13
2	خريطة تنظيمية لأحد الفنادق	27
3	قائمة النزلاء	29
4	اللوحة البيانية ..	31
1-1	إخطار الحجز	48
1-2	سجل الحجز ..	49
1-3	بطاقة تسجيل نزيل	50
1-4	بطاقة النزيل	51
1-5	إخطار وصول نزيل ..	52
1-6	تقرير تشغيل الغرف الليلي	52
1-7	إخطار تغيير غرف ..	54
1-8	فاتورة النزيل	56
1-9	إيصال استلام نقدية ..	58
1-10	بطاقة خدمة	59
1-11	إشعار قيد خدمة	60
1-12	كشف النزلاء المبوب اليومي	62
1-13	إخطار للمطبخ	64

65	أمر الشراء	1-14
66	مذكرة استلام مؤن	1-15
67	بطاقة النصف	1-16
68	إذن صرف المؤن	1-17
77	إذن صرف نقدى	1-18
87	يومية النقدية (المتحصلات)	2-1
88	يومية النقدية (المدفوعات)	2-2
91	يومية المشتريات الأجلة	2-3
93	يومية الإيرادات	2-4
97	يومية المسموحات	2-5
99	يومية المنصرف من المخازن	2-6
102	دفتر أستاذ الصنف (المخازن)	2-7
104	دفتر أستاذ التشغيل	2-8
107	كشف المرتبات والأجور الشهرى	2-9
109	تقرير الإيرادات والمصروفات اليومى	2-10
111	التقرير اليومى عن الإيرادات ونسب الإشغال	2-11
112	كشف حركة الثلاجة اليومى	2-12
113	كشف حركة صادر مخزن المؤن (الكمية)	2-13
115	كشف حركة صادر مخزن المؤن (الكمية والقيمة)	2-14
157	قائمة إيرادات ومصروفات قسم الغرف	3-1
175	قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والمشروبات	3-2
183	قائمة إيرادات ومصروفات قسم الهاتف	3-3

188	قائمة إيرادات ومصروفات قسم مغسلة النزلاء	3-4
188	قائمة إيرادات ومصروفات غسيل النزلاء	3-5
196	قائمة إيرادات ومصروفات قسم الجراج	3-6
199	قائمة الإيجارات والإيرادات الأخرى	3-7
208	قائمة المصروفات الإدارية والعمومية	3-8
214	قائمة المصروفات التسويقية	3-9
222	قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات	3-10
224	قائمة مصروفات الطاقة	3-11
225	قائمة مصروفات الموارد البشرية	3-12
227	قائمة مصروفات معالجة البيانات	3-13
229	قائمة الأعباء الثابتة	3-14
235	قائمة الدخل حسب الأقسام	3-15
236	قائمة الدخل العامة	3-16
246	قائمة المركز المالي	3-17
254	قائمة حقوق الملكية	3-18
260	قائمة التدفق النقدي	3-19
301	دفتر النقدية البسيط	2-1
302	دفتر النقدية التحليلي	2-2
303	دفتر صندوق المصروفات النثرية	2-3
304	دفتر يومية الأتعاب	2-4
305	حساب العمل بدفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب)	2-5
308	دفتر اليومية والأستاذ في الطريقة الأمريكية	2-6

409	..... بطاقة العضوية	3-1
412	..... دفتر النقدية التحليلي لأحد النوادي الرياضية	3-2
	مقارنة بين ملخص المقبوضات والمدفوعات وحساب	3-3
459	..... الإيرادات والمصروفات	
520	..... الهيكل التنظيمي لشركة النقل البحري	4-1
551	..... حساب التشغيل الخاص بالسفينة	4-2

المحتويات

رقم الصفحة

7	.....	مقدمة
11	.....	تمهيد

الجزء الأول

المحاسبة في صناعة الفنادق

17	.....	الفصل الأول : صناعة الفنادق وخصائصها
19	.....	مقدمة
20	.....	طبيعة الخدمات الفندقية
21	.....	خصائص الخدمات الفندقية
24	.....	أنواع الفنادق
26	.....	الهيكل التنظيمي للفنادق
28	.....	الأقسام الخاصة باستغلال الغرف
32	.....	الأقسام الخاصة باستغلال المطاعم والمقاهي والصالات
34	.....	الأقسام التشغيلية الأخرى
34	.....	أقسام خدمية عامة
34	.....	الأقسام الادارية
35	.....	خلاصة الفصل الأول
36	.....	أسئلة للمناقشة

39	الفصل الثاني : النظام المحاسبي في صناعة الفنادق
41	مقدمة
43	المبحث الأول : المستندات والدورات المستندية
45	مقدمة
46	دورة استغلال الغرف
61	دورة استغلال المطاعم والمقاهي والصالات
71	دورة استغلال أقسام التشغيل الأخرى
74	الدورة المستندية للمدفوعات
78	خلاصة المبحث الأول
79	أسئلة للمناقشة
81	المبحث الثاني : المجموعة الدفترية
83	مقدمة
83	دفاتر اليوميات المساعدة
84	دفاتر الأستاذ المساعد
84	دفتر اليومية العامة (المركزية)
84	دفترى الأستاذ العام والتشغيل
84	الدفاتر البيانية
84	الكشوف والتقارير المستخدمة
117	خلاصة المبحث الثاني
119	أسئلة للمناقشة
120	تمارين تطبيقية
123	المبحث الثالث : دليل الحسابات
125	مقدمة

127	الدليل التفصيلي للحسابات فى صناعة الفنادق
144	خلاصة البحث الثالث
145	أسئلة للمناقشة
	الفصل الثالث : قياس نتائج الأعمال والمركز المالى فى
147	صناعة الفنادق
149	مقدمة
151	البحث الأول : قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية
152	قسم الغرف
152	الإيرادات
153	المصروفات
158	مثال تطبيقي
163	تقييم أداء قسم الغرف
166	مثال تطبيقي
169	قسم الطعام والمشروبات
169	الإيرادات
170	تكلفة المبيعات
171	المصروفات
177	مثال تطبيقي
181	قسم الهاتف
181	الإيرادات
181	تكلفة المكالمات
182	المصروفات
184	مثال تطبيقي

186	قسم مغسلة النزلاء
189	مثال تطبيقي (1)
191	ممثال تطبيقي (2)
194	قسم الجراج وانتظار السيارات
194	الإيرادات
194	تكلفة البضاعة المباعة
194	المصروفات
197	قسم الايجارات والإيرادات الأخرى
201	المبحث الثاني : القوائم المبوبة للمصروفات غير المباشرة
203	مقدمة
204	قائمة المصروفات العمومية والإدارية
209	قائمة المصروفات التسويقية
216	مثال تطبيقي
219	قائمة مصروفات الصيانة والإصلاحات
223	قائمة مصروفات الطاقة
225	قائمة مصروفات الموارد البشرية
227	قائمة مصروفات معالجة البيانات
229	قائمة الأعباء الثابتة
231	المبحث الثالث : القوائم المالية العامة
233	مقدمة
234	قائمة الدخل حسب الأقسام
234	قائمة الدخل العامة
237	مثال تطبيقي

243	قائمة المركز المالي ..
248	الأصول ..
251	الخصوم وحقوق الملكية ..
253	الايضاحات المكملة للقوائم المالية ..
255	مثال تطبيقي ..
258	قائمة التدفق النقدي ..
261	مثال تطبيقي ..
263	حالة تطبيقية شاملة ..
278	خلاصة الفصل الثالث ..
279	أسئلة للمناقشة ..
281	تمارين تطبيقية ..
288	المراجع ..

الجزء الثاني

المحاسبة في منشآت المهن الحرة

291	مقدمة ..
293	مميزات نشاط المهن الحرة ..
295	الفصل الأول : النظام المحاسبي في منشآت المهن الحرة ..
297	مقدمة ..
299	دفتر النقدية التحليلي ..
300	دفتر صندوق المصروفات النثرية ..
300	دفتر يومية الأتعاب ..
304	دفتر أستاذ مساعد العملاء (أتعاب) ..
306	دفتر أستاذ مساعد العملاء (أمانات) ..

306	دفتر اليومية العادية أو المركزية
306	دفتر الأستاذ العام
306	دفتر اليومية والأستاذ بالطريقة الأمريكية
	الفصل الثامن : المعالجة المحاسبية لعمليات منشآت المهن
309	الحررة
311	مقدمة
311	المبالغ المودعة من العملاء كإمانة طرف صاحب المهنة
315	مثال تطبيقي
322	المدفوعات بواسطة المنشأة نيابة عن العملاء
325	الأتعاب
325	الأتعاب المحصلة مقدما
326	الأتعاب المستحقة على العملاء بعد إتمام الخدمة
328	مثال تطبيقي
333	الخدمات غير التامة
341	مصرفات النشاط المهني
	الفصل الثالث : قياس نتائج الأعمال والمركز المالي في
343	منشآت المهن الحررة
345	مقدمة
345	قياس نتيجة الأعمال في منشآت المهن الحررة
346	القواعد التي تتبع في قياس نتيجة الأعمال
346	القاعدة النقدية (قاعدة الربح النقدي)
347	قاعدة الاستحقاق (قاعدة الربح المكتسب)
348	القاعدة المختلطة (قاعدة مشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب)

349	قياس عناصر المركز المالى فى منشآت المهن الحرة
351	مثال تطبيقى (1)
355	مثال تطبيقى (2)
362	مثال تطبيقى (3)
373	مثال تطبيقى (4)
381	خلاصة الجزء الثانى
382	أسئلة للمناقشة
383	تمارين وحالات تطبيقية
395	المراجع

الجزء الثالث

المحاسبة فى الهيئات غير التجارية

399	مقدمة
399	مميزات نشاط الهيئات غير التجارية
401	النظام الأساسى للهيئات غير التجارية
405	الفصل الأول : النظام المحاسبى فى الهيئات غير التجارية
407	مقدمة
407	المجموعة الدفترية
408	الدفاتر والسجلات الإحصائية (البيانىة)
410	الدفاتر المحاسبية
	الفصل الثانى : المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات
415	فى الهيئات غير التجارية
417	مقدمة
417	رسوم العضوية

419	..... الاشتراكات النورية
421	..... مثال تطبيقي
426	..... أنواع الاشتراكات
429	..... الاشتراكات المعدومة
430	..... مثال شامل
435	..... التبرعات
435	..... التبرعات الحرة النقدية
437	..... التبرعات الحرة العينية
438	..... التبرعات المقيدة
441	..... مثال تطبيقي
444	..... الإعانات
444	..... إيرادات النشاط الداخلي
445	..... نشاط المطاعم والمقاهي والصالات
447	..... نشاط الحفلات الخاصة
448	..... نشاط الملاعب والمباريات الرياضية
449	..... نشاط النوريات والمجلات العلمية
449	..... الإيرادات الناتجة من استثمار فائض الأموال
451	..... المسحوبات
452	..... المصروفات في الهيئات غير التجارية
	الفصل الثالث : قياس نتيجة الأعمال والمركز المالي في
453	..... الهيئات غير التجارية
455	..... مقدمة
455	..... قياس نتائج الأعمال

556	حساب الفائض المجمع
457	حساب الفائض الخاص
459	ملخص المقبوضات والمدفوعات
460	قياس المركز المالي
462	مثال تطبيقي (1)
470	مثال تطبيقي (2)
475	مثال تطبيقي (3)
479	مثال تطبيقي (4)
489	خلاصة الجزء الثالث
491	أسئلة للمناقشة
493	تمارين وحالات تطبيقية
505	المراجع

الجزء الرابع

المحاسبة في شركات النقل البحري

509	مقدمة
511	الفصل الأول : صناعة النقل البحري وخصائصها
512	خصائص نشاط النقل البحري
513	مقومات نجاح صناعة النقل البحري
514	أنواع السفن في صناعة النقل البحري
515	أنواع الشركات العاملة في صناعة النقل البحري
518	مفهوم المؤتمرات الملاحية
519	الهيكل التنظيمي في شركات النقل البحري
524	مميزات وأهداف النظام المحاسبي في شركات النقل البحري

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للإيرادات والمصروفات

527	ففي شركات النقل البحري
529	مقدمة
529	إيرادات سفن البضائع
529	الدورة المستندية لإيرادات نقل البضائع
531	إيرادات سفن الركاب
532	إيرادات ناقلات النفط
532	إيرادات تأجير السفن
535	إيرادات متنوعة أخرى
535	الإيرادات الأخرى
535	مصروفات التشغيل المباشرة
540	مصروفات التشغيل غير المباشرة
543	مصروفات الإهلاك
545	المصروفات الإدارية العامة

الفصل الثالث: قياس نتيجة الأعمال والمركز المالي في

547	شركات النقل البحري
549	مقدمة
550	حالة الرحلات التامة
552	حالة الرحلات غير التامة
554	نموذج حساب التشغيل والأرباح والخسائر
556	نموذج قائمة المركز المالي
560	خلاصة الجزء الرابع
562	أسئلة للمناقشة
563	قائمة الأشكال والجداول والنماذج
567	المحتويات

هنا يوسف اللواتي

متاح للتحميل ضمن مجموعة كبيرة من المطبوعات من صفحة
مكتبتي الخاصة
على موقع ارشيف الانترنت
الرابط

https://archive.org/details/@hassan_ibrahem

الإخراج والإشراف الفن والتصميمات والطباعة
بمعرفة إدارة الترجمة العلمية والطباعة والنشر

المكتبة الأكاديمية

١٢١ شارع التحرير - الدقي - القاهرة

ت : ٣٤٨٥٢٨٢ / ٣٤٩١٨٩٠

هذا الكتاب

أدى تعدد وتنوع المنشآت ذات الطبيعة الخاصة كالفنادق ومنشآت المهن الحرة والهيئات غير التجارية والنوادي وشركات النقل البحري ، إلى ظهور مشكلات محاسبية تختلف من منشأة لأخرى ، كما تختلف عن تلك المشكلات المتعلقة بالمنشآت الصناعية والتجارية ، ولهذا ظهرت محاسبة المنشآت المتخصصة أو ما يطلق عليه « المحاسبة الخاصة » لدراسة ومعالجة المشكلات التي تقتضيها طبيعة ونوعية عمليات كل منشأة ، وتحوى محاسبة المنشآت المتخصصة ، محاسبة المنشآت الخدمية ، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التي تتطلبها ظروف العمل في المنشآت الخدمية ، حيث تختص بمعالجة المشكلات المحاسبية التي تتطلبها ظروف العمل في المنشآت ذات الطابع الخدمي .

ويتناول هذا الكتاب ، دراسة وتصميم النظم المحاسبية التي تمشي والأهداف الخاصة بالأنشطة التي تزاوئها المنشآت الخدمية ، وعلى ذلك يتضمن إطار هذا الكتاب دراسة المحاسبة في صناديق الفنادق وذلك لما لها من أهمية حيوية في عالمنا المعاصر . ودراسة المحاسبة في منشآت المهن الحرة ، نظراً لانتشار هذا النوع من النشاط في المجتمعات المختلفة ، والمحاسبة في الهيئات غير التجارية (الاجتماعية) ، والتي تختلف أهدافها عن أهداف المنشآت الخدمية الأخرى . مما تترك أثراً واضحاً على القوائم المالية وأسلوب إعدادها . ونختتم هذا الإطار بدراسة المحاسبة في شركات النقل البحري ، لما لها من أهمية بالغة على مستوى الاقتصاد القومي .

ونسأل الله أن نكون قد وفقنا في تقديم مادة علمية نافعة وجديدة لمكتبة المحاسبة العربية ، كما يسرنا أن نلقى التصويبات والتعليقات والانتقادات البناءة والهادفة إلى خدمة العلم ،

والله ولي التوفيق

المؤلفان